

TRABAJO DE FIN DE GRADO

DOBLE GRADO EN DERECHO-ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Curso 2019/2020

EL PROYECTO EUROPEO SOBRE FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL



Universidad Complutense de Madrid- Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Don Juan Salvador Pastoriza Vázquez

Autora: Ana Rivera Romera

Calificación: MH

Palabras clave: Impuestos, ISD, IS, TAX, BEPS, BICCIS, EP, OCDE, UE, CDI, Mercado Común, IRNR, G-20, IVA, Bases de Datos, ATAP, ATAD, Presencia Digital Significativa, EP-PDS, Presencia Económica Significativa, EP-PES, ECOFIN, EPV, MCOCD, TIC'S, BigData, EP Digital, Plan BEPS, Presencia significativa, Actividades Digitales, Impuesto Digital español.

Resumen: A lo largo del trabajo hemos analizado la nueva realidad cambiante del entorno digital y los nuevos modelos empresariales y cómo ante ellos debe reaccionar el sistema tributario nacional español e internacional. Hemos profundizado en las nuevas iniciativas y proyectos principales que se están desarrollando en el marco internacional y en el marco de la Unión Europea así como los principales retos y obstáculos a los que se debe hacer frente para adoptar estas medidas. Por último, analizaremos las consecuencias y compararemos las diferentes propuestas que se están considerando y el Impuesto Digital español.

Abstract: Throughout the work we have analyzed the new changing reality of the digital environment and the new business models and how the Spanish and international national tax system should react to them. We have delved into the new initiatives and main projects that are being developed in the international framework and within the framework of the European Union, as well as the main challenges and obstacles that must be faced in order to adopt these measures. Finally, we analyze the consequences and compare the different proposals that are being considered and the Spanish Digital Tax.

I. Contenido

I. Contenido	2
II. Abreviaturas	3
III. Introducción: La economía digital	5
IV. Capítulo 1. El nuevo concepto de EP digital	15
• Residencia fiscal y establecimiento permanente	15
• Concepto de “Presencia significativa”	18
A) La presencia Digital Significativa	19
B) La presencia Económica Significativa	23
• El plan BEPS y su desarrollo en la UE.....	26
V. Capítulo 2. El impuesto sobre determinados servicios digitales.....	37
A) Reforma común de las normas del impuesto de sociedades de la UE en relación con las actividades digitales	39
B) La propuesta de un impuesto provisional sobre ciertos ingresos de actividades digitales	45
• Marco internacional	51
VI. Conclusiones.....	54
VII. Bibliografía.....	62

II. Abreviaturas

ART.	Artículo
ATAD	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i> , Directiva anti-elusión
ATAP	<i>Anti-Tax Avoidance Package</i> , Paquete anti-elusión fiscal
B2B	<i>Business to Business</i> , Negocio a Negocio
B2C	<i>Business To Consumer</i> , Negocio a Consumidor
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> , Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
BICC	Base Imponible Común Consolidada
BICCIS	Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades
BICIS	Base Imponible Común del Impuesto de Sociedades
CCCTB	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i> , Base Imponible Consolidada Común Del Impuesto Sobre Sociedades
CDI, CDIs	Convenio de Doble Imposición, Convenios de Doble Imposición.
CDs	<i>Compact Disc Read-Only Memory</i> , Disco Compacto - Memoria de Solo Lectura
CE	Constitución Española
CFC	<i>Controlled Foreign Corporations</i> , Corporaciones Extranjeras Controladas
CRS	<i>Common Reporting Standard</i> , Estándar Común de Reporte
DTS	<i>Data Transformation Services</i> , Servicios de Transformación de Datos
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EEUU	Estados Unidos de América
EM	Estado Miembro
EP, EPs	Establecimiento Permanente, Establecimientos Permanentes
EP-PDS	Establecimiento Permanente con Presencia Digital Significativa
EP-PES	Establecimiento Permanente con Presencia Económica Significativa
EPV	Establecimiento Permanente Virtual
G-20	Grupo de los 20
IP	Protocolo de Internet
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades

ISD	Impuesto sobre Servicios Digitales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVA/IBS	Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre Bienes y Servicios
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario de la OCDE
MNEs	Multinacionales
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIC`s	Tecnologías de la información y la comunicación
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

III. Introducción: La economía digital

En los últimos años, gracias al desarrollo tecnológico y de las comunicaciones vivimos en un mundo cada vez más globalizado. Este proceso de transformación tecnológica y digitalización ha penetrado en todas las dimensiones de nuestra sociedad, desde la manera de relacionarnos hasta por ejemplo el comercio. Tanto es así, que ha surgido un nuevo concepto, el de economía digital (o digitalizada), fruto de la evolución de los nuevos modelos de negocio.

Dentro de esta nueva realidad empresarial podemos diferenciar, como indica Escribano ¹ entre las “empresas tradicionales” de aquellas que surgen como consecuencia de la economía digital, aquellas “puramente digitales”. Ambos modelos de negocio se han visto influenciados por las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías, y han aprovechado las oportunidades que estas les brindan para acceder a mercados nuevos y remotos en los que obtener beneficios sin necesidad de estar presente de manera física en los países de destino de los bienes y servicios consumidos.

El problema surge cuando tratamos de delimitar el concepto de comercio electrónico (por la ausencia de consenso y diversidad de opciones) y el criterio de sujeción que justifique la potestad tributaria en una jurisdicción concreta (en particular, en el ámbito de la imposición directa), si consideramos las rentas generadas atendiendo a la utilización de medios digitales para la realización del pedido (concepto amplio) o, únicamente la forma de transmisión del bien o servicio a través del medio digital (concepto restringido). Por lo que dicha delimitación supone la generación de un modelo original susceptible de gravámenes específicos o, puede generar tratamientos fiscales asimétricos y contrarios a los principios clásicos de fiscalidad internacional², en particular contra el principio de neutralidad. ³

Los modelos de negocio preexistentes o tradicionales explotan las oportunidades que internet les ofrece, como plataforma de difusión y escaparate para realizar la venta y distribución de

¹ Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re) interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis a vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea (The Taxation of Profits of Digital Enterprises: Solutions from the (Re) Interpretation of the Permanent Establishment Concept and from Its Amendment. a Comparative Analysis Vis-A-Vis between the Proposals of the OECD and the European Union). *Crónica Tributaria*, (170). pp. 10-12.

² En la Conferencia de Ottawa se acordó la necesidad de extrapolar los conceptos de tributación clásicos del comercio internacional al comercio digital, prevaleciendo los principios internacionales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, equidad y flexibilidad.

³ Nocete Correa, F.J. (2019). *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Tirant lo Blanch. pp. 23-35.

bienes y servicios presenciales, dándose a conocer a nuevos mercados objetivo de manera sencilla y con apenas costes utilizando los nuevos medios tecnológicos.

Por otro lado, las nuevas empresas “puramente digitales”, que no precisan una presencia física para acceder a los mercados, ofrecen nuevos servicios telemáticos, de búsqueda, comparadores, nubes, etc, que nacen en el contexto de la revolución digital, y en respuesta a las nuevas necesidades que demandan los consumidores en este contexto, a la vez que transforman los antiguos productos tangibles en bienes digitales (como los libros electrónicos), creando un nuevo modelo de comercialización y transformando en ocasiones el mismo bien, para enviarlo a través de plataformas digitales, hasta el punto de transformar por completo el mercado de dicho bien, como ha sucedido por ejemplo, con la industria musical de los casetes, luego *CDs*, etc. Es decir, son empresas que requieren pocos recursos personales y materiales, pues su base productiva son las TIC`s, lo que les permite estar deslocalizados geográficamente y no tener presencia física en los Estaos donde prestan servicios.⁴

Como hemos observado, podemos encontrar gran variedad de modelos de negocio digital, sin embargo, desde la perspectiva tributaria no todos preocupan en la misma medida. Dentro de los negocios digitales, son especialmente relevantes cinco tipos de modelos. El primero, serían aquellos modelos o sistemas de distribución tradicional, como por ejemplo el gigante *Amazon*, que sigue necesitando infraestructuras de reparto y centros logísticos desde los que operar. Los mercados online de venta, previo pago de cuota, de productos de descarga digitalizados, serían los segundos a los que haríamos referencia; son empresas como *NETFLIX* o *HBO*. En tercer lugar, encontramos los servicios de nube, modelos de negocio de acceso a servicios o software a través de *cloud computing*. El cuarto modelo sería aquel que a cambio de recopilar datos de sus usuarios (y venderlos), y actuar como plataforma para las empresas con fines publicitarios, dándoles acceso a sus usuarios, presta servicios de comunicación, redes sociales e intercambio de contenido libre, como *Facebook*, *Youtube*, *Twitter*, etc. Por último, estarían modelos de negocio de empresas como *Booking*, *Blablacar*, o *Airbnb* que ofrece servicios de intermediación entre sus usuarios.⁵

Como consecuencia de esta nueva situación nos encontramos un nuevo panorama tributario al que debe hacer frente el sistema tributario internacional, por eso, son varios los organismos que han iniciado el camino hacia un nuevo sistema tributario que corrija el desfase actual entre el

⁴ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 20.

⁵ Moreno, S. (2018). Los desafíos fiscales de la economía digital: entre forma jurídica y sustancia económica). (Comunicación personal).

sistema impositivo pasado y los nuevos modelos de negocio que encontramos en el panorama internacional. Actualmente, el sistema impositivo como consecuencia del *gap*, provoca una carga impositiva desigual entre los modelos de negocio tradicionales, y los modelos digitales estructurados en el contexto digital actual.⁶ El resultado, según el Parlamento Europeo⁷, es una diferencia en la carga impositiva entre las empresas “digitales” y las “tradicionales” que suponen una diferencia de tipo efectivo de un 13.7%, pasando del 9.5% en el primer caso al 23.2% en el segundo.

Además, hay que tener en cuenta que estas nuevas empresas digitales, han encontrado a través del uso de nuevas tecnologías, como el *Big Data*, nuevas fuentes de ingreso, transformando lo que antes eran actividades de apoyo en las empresas tradicionales para llevar a cabo la actividad principal⁸ (por ejemplo, la publicidad que encontrábamos en páginas web con los artículos de una tienda física) en la actividad principal de la misma (vendiendo los espacios publicitarios) y obteniendo a su vez una nueva fuente de ingresos que cierra el ciclo, vendiendo los datos para que dicha publicidad pueda ser personalizada.

Esta nueva forma de crear valor es un nicho surgido de los nuevos modelos de empresas digitales. Surgen nuevos modelos de negocios digitales que recogen todo tipo de datos de los usuarios de las plataformas *on-line*, que junto con los historiales de navegación proporcionan una importante fuente de información para las empresas, y que, como tal, mediante la recopilación y almacenamiento masivo que se obtiene gracias a Internet, ha creado un “negocio propio”, el negocio de los datos. Este negocio genera importantes beneficios para todos los que intervienen en su cadena, desde las empresas que proporcionan los datos de sus usuarios, aquellas creadas expreso para recopilar y tratar los datos, hasta para las empresa que compran los datos y las utilizan para personalizar su publicidad y obtener datos de comportamiento de mercados, consumidores y público objetivo al que dirigirse, creando productos y contenidos cada vez más personalizados, abandonando los modelos masivos por aquellos dirigidos, que consiguen mayor penetración de mercado.

Tal ha sido la transformación que ha conseguido este nuevo negocio, de la era de la digitalización que, según datos de la Comisión Europea, generó en la UE más de 300.000

⁶ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 16.

⁷ Szczepański, M. (2018). *Una fiscalidad justa para la economía digital. Parlamento Europeo*. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA\(2018\)630327_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_ES.pdf)

⁸ Porter define la cadena de valor desagregando las actividades de una empresa en función de su contribución al proceso productivo para identificar las ventajas competitivas de la empresa. Porter, M. (1987). *Ventaja competitiva*. México: C.E.C.S.A.

millones de euros, esperando que se alcancen los 700.000 millones en el ejercicio 2020.⁹ La UE es consciente del increíble potencial que tiene la inteligencia de datos, y de cómo no sólo constituyen actualmente una ventaja competitiva para aquellas empresas que cuentan con grandes cantidades de datos, con capacidad para analizarlos y explotar este activo de manera eficiente, sino que pueden y de hecho, son, un elemento imprescindible para el desarrollo de las tecnologías y la búsqueda de soluciones que transformen nuestra sociedad, dando respuesta a los problemas a los que se enfrenta nuestra sociedad.¹⁰ Por eso, ya ha puesto en marcha un proyecto de directiva que pretende crear un Mercado Único Digital, que permita: el acceso a los datos a aquellas empresas más pequeñas, que de otro modo no tendrían acceso a dicha fuente de información, pues al no estar dotadas de una gran infraestructura, están limitadas en tecnologías como la inteligencia artificial; el intercambio de información entre empresas y el sector público, para que este sea cada vez más eficiente y pueda llevar a cabo los cambios estructurales necesarios aprovechando y adaptándose a la realidad tecnológica, del que también se beneficiarán los ciudadanos (ejemplo en el ámbito sanitario); y dote de datos de alta calidad a la investigación y desarrollo a través de plataformas comunes.

Sin embargo, el uso que actualmente se está dando a estos datos, así como la manera en que se obtienen y se comercializa con ellos, es un tema que preocupa a la Comisión Europea, puesto que apenas existe regulación al respecto y las empresas pueden almacenar grandes cantidades de datos sin apenas control. Por eso, ya está impulsando el desarrollo de plataformas seguras que respeten unos principios fundamentales de transparencia, creación de valor compartido, respeto a los intereses comerciales de las partes, garantía de una competencia no falseada y bloqueo mínimo de datos¹¹, y protejan la intimidad y el anonimato de los “productores de datos”. En cuanto a la convivencia de este nuevo negocio con la normativa de protección de datos, la Comisión establece una serie de principios esenciales que deberán respetar todas las partes interesadas: proporcionalidad en la utilización de los datos, limitación de la finalidad, respetar los intereses legítimos de todas las partes (protegiendo los secretos y permitiendo monetizar los conocimientos derivados), procurar acuerdos de colaboración beneficiosos

⁹ Comisión Europea (2018). *Comunicación De La Comisión Al Parlamento Europeo, Al Consejo, Al Comité Económico Y Social Europeo Y Al Comité De Las Regiones. Hacia un espacio común europeo de datos*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0232&from=ES>

¹⁰ Cerrillo, R. Á. (2019). Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital. *Quincena fiscal*, (20), 77-94., p.5.

¹¹ Las empresas que generan datos como subproductos, deberían permitir y facilitar la portabilidad de dichos datos, por ejemplo, datos sobre la calificación de los proveedores de servicios.

mutuamente, a la vez que se reconoce el sector público como colaborador preferente, menos limitaciones para los datos del sector privado y transparencia y participación de la sociedad.¹²

Pero algunos de los problemas fiscales, como las transacciones comerciales electrónicas, planteados por los modelos de la economía digital son consecuencia de conflictos fiscales positivos y negativos¹³ previos, consecuencia de la superposición de soberanías tributarias, a los que los Estados no han sabido dar respuesta tras la expansión internacional del comercio. Problemas, con especial incidencia en el ámbito de la imposición directa, como aquellos de localización de actividades con rentas susceptibles de ser objeto de gravamen, la vinculación a una jurisdicción, los problemas de calificación de las generadas por intangibles y el valor atribuible en las operaciones vinculadas.¹⁴ Estos problemas se traducen en el ámbito de la economía digital en la evitación artificiosa de una presencia física, delimitar los motivos que puedan justificar la presencia física (no necesaria por la naturaleza del negocio) y la determinación de la cuantía susceptible de gravamen.¹⁵

- *Retos fiscales derivados de la digitalización*

Al haber cambiado los modelos de negocio, estos ya no requieren sedes o establecimientos permanentes, en el sentido tradicional del concepto, lo cual supone un problema puesto que los nuevos modelos ya no requieren localizaciones fijas donde desarrollar sus procesos productivos, sino que puede realizarse a distancia. En su lugar, se limitan en algunos casos a establecer localizaciones de almacenamiento, exposición o entrega, que actualmente no quedaría encuadrado dentro del ámbito del Establecimiento Permanente- en adelante EP- en el sentido del artículo 5.4 a)¹⁶, al tratarse de actividades preparatorias o auxiliares, por tanto, las ventas de estos negocios quedan fuera del ámbito de gravamen en muchos de los países que operan por no tener un EP, tal y como se entiende en la legislación actual, sino que tributan gracias a las posibilidades que ofrece la digitalización y la deslocalización, en el país que decidan, sin incurrir en fraude fiscal, sino aprovechando simplemente la planificación fiscal.¹⁷ La planificación fiscal internacional, entendida como optimización fiscal, diferencia de este modo la evasión y la elusión fiscal. En el caso de tratar de impedir el control administrativo de un hecho imponible con el objetivo de infringir la norma, nos encontraremos ante una práctica

¹² Comisión Europea (2018). *Hacia un espacio común europeo de datos*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0232&from=ES>

¹³ Conflictos de doble imposición o desimposición.

¹⁴ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 38.

¹⁵ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 51

¹⁶ Modelo de Convenio de la OCDE

¹⁷ Escribano, E. (2019), op. cit., p. 13.

ilegítima de evasión fiscal. Mientras que, si nuestra finalidad es evitar, diferir o disminuir el impacto fiscal del hecho imponible, nos encontramos ante la práctica lícita de elusión fiscal, salvo en los casos en que incurramos en conductas denominadas *tax avoidance*, constitutivas de abuso de derecho o fraude de ley¹⁸. Precisamente para tratar de evitar la elusión fiscal y facilitar el intercambio de información, y como parte del desarrollo de la UE del Plan BEPS, los Estados miembros buscan una solución común con la denominada “Directiva anti-abuso”¹⁹ conocida como ATAD (I y II).²⁰ Pueden mantenerse por debajo del umbral de sujeción de presencia física del concepto tradicional de EP, evitando la tributación en el Estado de la fuente, por lo que es necesario actualizar el término.²¹ Con el objetivo de contrarrestar la prácticas de elusión lícitas, nace la asimilación entre prácticas elusivas BEPS y planificación fiscal agresiva, tratando introducir una nueva pseudocategoría con el objetivo de asimilar prácticas fundamentalmente elusivas, pero no defraudatorias que aprovechan la interacción de normas estatales e internacionales, para enjuiciar su legitimidad y moralidad, forzando a modificar a estructuras empresariales para evitar daños reputacionales.²²

Esto supone un problema para los Estados en cuyos mercados se operan este tipo de empresas, por dos motivos fundamentales, por un lado, los beneficios obtenidos por estas empresas no están sujetos a gravamen por los Estados, no contribuyendo al sostenimiento de la economía social, en detrimento del Estado de Bienestar, mientras que las empresas que si están sujetas verán disminuidos sus beneficios, con lo que eso conlleva (captación de inversores, inversión en I+D+i, etc). Por otro, suponen una fuerte ventaja competitiva respecto los modelos de negocio tradicionales, que sí están sujetos a gravamen, en muchas ocasiones, superiores a los que pagan este tipo de empresas, por lo que no pueden fijar precios tan competitivos, ser tan agresivos realizando ofertas, obteniendo menores beneficios, etc

Se trata entonces de buscar una solución conjunta a nivel internacional, para asegurar su efectividad, que consiga mantener los ingresos tributarios en las jurisdicciones donde se están

¹⁸ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 39-45.

¹⁹ Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016.

²⁰ Fundación Impuestos y Competitividad. (2016). *Directiva Europea Anti Abuso*. <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/12/Directiva-Europea-Anti-Abuso.pdf>

²¹ Jara, I. M., Vázquez, A., y Villanueva, R. (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. p.12. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf

²² Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 39-45.

implementando estos nuevos negocios, para que la base imponible no se vea erosionada, sin penalizar el desarrollo tecnológico que estos conllevan.²³

Para conseguir soluciones eficientes y con cierta vocación de permanencia deberán hacer frente a diversos obstáculos, algunos de ellos de manera inmediata, para que las medidas puedan ponerse en funcionamiento de manera efectiva, y otros podrán irse solucionando con ulteriores desarrollos. Uno de estos sería como indica Moreno González el reparto de la tributación (método del *profit Split*) que tendrá que ser desarrollado posteriormente para evitar problemas de desimposición o sobreimposición. Pasando a fórmulas de distribución formularia para conseguir dentro del grupo, un reparto equitativo de las bases imponibles en consonancia con la generación de valor.²⁴

Para conseguir estos objetivos deben hacerse frente a las limitaciones tecnológicas, al hacer controles efectivos de las medidas que se llevan a cabo. Es ahí donde radica el principal reto, pues precisamente por la deslocalización y mínima presencia de medios materiales y personales, dado que en muchas ocasiones los servicios prestados por Internet son automatizados, los mecanismos de control tradicionales no son válidos. De lo que deducimos habría que establecer muchas más medidas basadas en controles preventivos y disuasorios más que de control posterior. Teniendo en cuenta el mencionado concepto de servicio digital, con procesos automatizados, es necesario buscar un nuevo criterio como indica Álamo “que garantice un vínculo real, hasta ahora inexistente, entre el lugar donde se obtienen los beneficios de la actividad económica desarrollada de manera digital y el lugar donde se gravan”²⁵. Pero este no es el único problema al que se enfrentan los estados, la calificación de las rentas procedentes de los productos digitales y la prestación de servicios supone un reto, pues en función de la consideración que se les otorgue: actividades empresariales, profesionales, etc. , quedará determinada su sujeción impositiva; lo que traspasa del campo de actuación de este impuesto e incide también en otros ámbitos tributarios como el IVA, y lo hará especialmente en el caso de transacciones entre proveedores extranjeros y consumidores privados.²⁶

Por ello, tanto la OCDE y UE trabajan en nuevos puntos de conexión que sean válidos tanto para modelos tradicionales como digitales, buscando reducir la erosión de la base imponible

²³ Pues debido a imposibilidad de delimitación precisa de la economía digital, debemos descartar las propuestas derivadas de la creación de un régimen tributario específico para esta economía. (Nocete Correa, F.J. ,2019, pp. 47-48).

²⁴ Moreno, S. (2018).

²⁵ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p.10.

²⁶ Padial, I. C., & Hidalgo, G. S. A. (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. *Quincena fiscal*, (18), 59-88.

del Impuesto de Sociedades, y tratar de reducir la merma de ingresos públicos que se produce como consecuencia de empresas multinacionales que no tienen ningún establecimiento permanente y que desarrollan todos sus servicios electrónicamente, y se vean obligados a tributar por los beneficios obtenidos en territorio europeo.²⁷

Estos puntos de conexión buscan solucionar el menoscabo generado por la planificación fiscal, con estrategias para eludir la imposición directa e indirecta. Las estrategias de imposición directa tratan de: minimizar la carga tributaria del Estado fuente²⁸, eliminar o reducir los impuestos aplicables aumentando los pagos fiscalmente deducibles²⁹, eludir la retención en el Estado fuente pueda establecer sobre intereses o cánones³⁰ y eludir o reducir los impuestos que debería abonar la matriz en el Estado de residencia efectiva³¹. En otro sentido, las estrategias de erosión de bases imponibles³² y traslado de beneficios³³ son utilizadas para reducir la imposición indirecta; ambas presentes en los distintos modelos de negocio digitales, pero no exclusivos de los mismos y que desde BEPS únicamente son analizados de manera limitada.³⁴

Además, debemos tener en cuenta que las innovaciones tecnológicas son continuas, por ello, al desarrollar las medidas tributarias para tratar de adaptarnos al contexto actual y que sean estas eficientes, no podemos proponer medidas demasiado rígidas que serían ineficientes a corto plazo.³⁵ Si no que al tratarse de un concepto dinámico, como es la economía digital, que supone una continua y rápida evolución de modelos de negocio “que ofrecen un bien o servicio estrictamente digital, realizan transferencias masivas de datos en sus operaciones y obtienen la mayor parte de sus ingresos de bienes o activos intangibles”³⁶ no bastará con introducir medidas preventivas contra las prácticas que erosionan las bases imponibles, será necesario para conseguir una distribución justa de los beneficios empresariales derivados de modelos de

²⁷ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 16.

²⁸ Evitando la contratación que establezca una presencia imponible, fragmentando las actividades para que de manera aislada cuenten únicamente con actividades auxiliares o atribuyendo interesadamente los riesgos, activos y funciones desarrolladas.

²⁹ Estableciendo pagos deducibles excesivos a sociedades del mismo grupo o mediante mecanismos híbridos asimétricos.

³⁰ Mediante la canalización de los pagos por sociedades pantalla en países sin medidas antiabuso de CDI.

³¹ Atribuyendo los activos intangibles de las filiales o EP a otros países o como consecuencia de un sistema de exención o diferimiento de tributación de rentas extranjeras cuando no contemos con regímenes de transparencia fiscal.

³² Es el caso de empresas multilocalizadas que adquieren un servicio o activo intangible a través de un EP sujeto a gravamen, y después lo utiliza en otro EP del grupo que desarrolla actividades exentas.

³³ Dedicando algún EP a actividades exentas de IVA, siendo receptora de suministros digitales de empresas extranjeras en cuya localización no la obliga a actuar como consumidor final y tributar por el IVA.

³⁴ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 53-59.

³⁵ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 16.

³⁶ Moreno, S. (2018).

negocio digitales aportar soluciones tanto a corto como a largo plazo, repensando los principios sobre los que se rige nuestro régimen tributario.

Por ello, se han iniciado ya algunas medidas como la de la Comisión Europea sobre la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCIS –o CCCTB en inglés), con Directivas sobre base imponible común (COM (2016) 285) y base imponible común consolidada (COM (2016) 283). Con ellas se pretende establecer una base imponible común para todas las empresas del grupo, sobre un beneficio global, que se reparta entre jurisdicciones de acuerdo con la localización del capital, las ventas y el empleo, como factores de reparto.

Otras propuestas nacen optando por puntos de conexión que atribuyan la localización a los clientes en los impuestos de sociedades basado en el destino, es decir, basaríamos la gestión del impuesto en el país destino de las ventas, que recibirían en concepto de gastos de gestión al Estado que deleguemos las competencias para superar los conceptos tradicionales de residencia y fuente de la renta.

Es opinión compartida dentro de la doctrina, que las medidas que se desarrollen para hacer frente a este nuevo desafío deben cumplir una serie de principios de neutralidad, eficiencia, simplicidad, seguridad jurídica, justicia y proporcionalidad.³⁷

Para respetar estos principios, las medidas que se instauren deben aplicarse por igual a la economías tradicionales, digitales, nacionales o internacionales, por este motivo adquiere relevancia el problema de definir y acotar el concepto de economía digital. Si gravas el concepto nuevo independientemente, no resuelves el problema de fondo de tributación internacional previo a las economías digitales (sociedades pantalla, tercer actor en empresas *holdings*, etc.) que requeriría al menos tres jurisdicciones independientes; además, la estructura de la empresa (entendida como característica de actividad y forma de estructura interna, dónde se localizan las decisiones, etc.) no puede condicionar una fiscalidad distinta sólo para las empresas digitales, pues muchas empresas tradicionales tienen venta online y la tributación debería ser neutra. Por otro lado, si adecuamos el sistema para gravar de manera “unificada” (con la misma ley) todas las actividades, debemos reestructurar el sistema para evitar incompatibilidades.³⁸

Entre algunas de las medidas propuestas a las que hace referencia Moreno³⁹, algunas a las que ya hemos hecho referencia y otras que desarrollaremos posteriormente, encontramos medidas

³⁷ Moreno, S. (2018).

³⁸ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 46-48.

³⁹ Moreno, S. (2018).

a corto plazo y/o unilaterales como las cláusulas anti-abuso⁴⁰, *equalization levy*⁴¹ o retención en la fuente⁴²; mientras que las soluciones a largo plazo serían el establecimiento del concepto de presencia digital significativa y desarrollos recientes como inversión digital significativa.⁴³

Analizaremos a continuación las principales medidas tributarias que se están barajando en el ámbito internacional. La primera en tomar la iniciativa fue la OCDE mediante el proyecto BEPS. Posteriormente, ha sido la UE quien ha adoptado medidas de forma más inmediata (ya ha adoptado varias Directivas), y proponiendo medidas de carácter estructural⁴⁴, con el nuevo concepto de establecimiento permanente, y otra de carácter coyuntural, con la propuesta de un impuesto a determinados servicios digitales.⁴⁵

Para estas propuestas ha adoptado una fundamentación técnica con la que hacer frente a la desconexión en determinadas actividades digitales, entre el lugar de creación de valor y aquél en que se gravan los beneficios de la actividad, para tratar de solucionar el marco fiscal corporativo, y añadir para distribuir el poder tributario el *input* de la creación de valor por parte del usuario; y otra política⁴⁶, que trataría de cambiar la percepción de la contribución fiscal a una más justa, estableciendo un gravamen más adecuado a determinadas operaciones y modelos digitales. Sin embargo, esta base ha sido objeto de controversia desde varias ópticas como indica Calderón Carrero.⁴⁷

⁴⁰ Entre ellas encontramos Uk Diverted Profit Tax. Deben ser analizados a la luz de los Convenios de Doble Imposición y el Derecho de la UE, pues presentan problemas de libertad de establecimiento y abuso de derecho. También sobre las cláusulas anti-abuso y ayudas de estado podemos encontrar jurisprudencia. Para ampliar información véase: STJUE de 18 de julio de 2013, P OY, C-6/12: normativa finlandesa sobre tratamiento fiscal de pérdidas; y STJUE de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding GmbH, T-287/11: normativa alemana sobre compensación de pérdidas.

⁴¹ Impuesto compensatorio como fórmula alternativa. Países como India, Italia, Hungría o Francia ya han comenzado a desarrollar esta medida de manera unilateral. Sin embargo, la OCDE, apoyado por la Comisión Europea, hace hincapié en los posibles problemas económicos (posible traslado del coste a consumidores) y jurídicos (supuestos de doble imposición) que supondría la adopción unilateral de esta medida. Ante esto, la Comisión trata de coordinarlo a nivel europeo con la COM (2018) 148 final, que deberá diferenciar de los impuestos directos recogidos en los Convenios de Doble Imposición.

⁴² Gravamen autónomo o complementario sobre compraventas de bienes y servicios on-line transfronterizos. Podría suponer un tratamiento desigual entre proveedores nacionales y extranjeros, así como incompatibilidades con las normas de la OMC y el Derecho de la UE. Además, la implementación de esta medida (con retenciones B2B y B2C) conlleva importantes dificultades técnicas y de procedimiento.

⁴³ Desarrollo reciente del concepto en la ubicación de las inversiones por Schön, W.

⁴⁴ Constituye el objetivo a corto plazo. autores como Calderón Carrero, J.M.

⁴⁵ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., pp. 16-17.

⁴⁶ De carácter provisional que gravaría a través de un impuesto indirecto los ingresos de determinados servicios digitales, sin embargo, tal y como se ha configurado presenta importantes fallos que lo inhabilitan como solución a largo plazo.

⁴⁷ Carrero, J. M. C. (2018). El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (39), pp. 4-5.

IV. Capítulo 1. El nuevo concepto de EP digital

- Residencia fiscal y establecimiento permanente

La residencia fiscal sigue siendo el criterio de sujeción mayoritario de la normativa tributaria internacional en la aplicación del reparto de la soberanía tributaria en relación con las rentas empresariales. La cualidad de residente conlleva el gravamen por el principio de renta mundial con independencia del lugar donde se obtenga la renta. Sin embargo, los no residentes generalmente sólo tributan por las rentas obtenidas en el territorio “por aplicación del criterio de la fuente”.⁴⁸

La determinación de residencia fiscal en una jurisdicción ha sido especialmente relevante en la tarea armonizadora de la jurisprudencia del TJUE⁴⁹ eliminando las diferencias no justificadas entre residentes y no residentes, a través de la interpretación de libertades consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE). En él se establecen los principios de no discriminación por nacionalidad y libertad de establecimiento, que no podrán ser vulnerados por razón de la distinta residencia fiscal por parte de los Estados Miembro.

La residencia fiscal queda limitada por la aplicación de estos principios, con el estatus de EP como principal actor. Los no residentes en un estado que operen en este mediante un EP, quedan sometidos a tributación en el mismo. Sin embargo, como hemos dicho antes, existían importantes diferencias de tratamiento entre ambos, que se han ido corrigiendo gracias a la armonización del tratamiento fiscal recibido por los establecimientos permanentes y la labor legislativa de la Comisión y el Consejo, incluyendo al EP como sujeto susceptible de beneficiarse de las mismas ventajas fiscales aprobadas para los residentes fiscales en cada Estado, hasta el punto de dotarle de personalidad “fiscal” propia.⁵⁰ Todo ello sustentado por la jurisprudencia del TJUE⁵¹.

A lo largo de los años el concepto de establecimiento permanente ha ido evolucionando con los nuevos modelos de negocio, sin embargo, actualmente, debido a la globalización y la aparición de nuevos modelos de negocio y la evolución de flujos comerciales, se ha producido un desfase entre la economía digital y la legislación en dicha materia.

⁴⁸ Jara, I. M., Vázquez, A., y Villanueva, R., (2018) op. cit., p. 325.

⁴⁹ El EP viene determinado por la normativa interna de cada estado, sin perjuicio de lo establecido en los CDI.

⁵⁰ Priego, J.J. y Cano, J. (2013) *La armonización del IS e IRNR -rentas obtenidas a través de EP-*. pp. 1-3. <https://www.araozyrveda.com/wp-content/uploads/2016/05/Armonizacion-IS-JPR-JCP-MAYO-2013.pdf>

⁵¹ Cf. Sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, entre muchas otras.

En la actualidad, tanto las normativas nacionales, como los convenios en general, piden algún criterio de vinculación con el país, es decir, algún tipo de presencia física en el territorio para que pueda considerarse un EP. Lo hacen, como señala Escribano, mediante

la cláusula general y el EP de obra (la oficina, sucursal y obra, por ejemplo, han de estar situadas en el Estado de la fuente) hasta el EP de agencia o de servicios (la(s) persona(s) el EP ha(n) de realizar su actividad físicamente en dicho Estado). (Escribano, 2019, p.10)⁵²

Por regla general, esto se traduce en que, en España, los rendimientos procedentes de actividades o explotaciones desarrolladas por un EP, o rendimientos procedentes de su patrimonio afecto, quedan sujetos a tributación por el IRNR, tributando finalmente de forma análoga a las sociedades residentes.⁵³

Como podemos observar, este concepto ha quedado obsoleto para los nuevos modelos de negocio surgidos. La primera en darse cuenta fue la OCDE, que trató de reinterpretar el actual concepto de EP, tratando de encajar en la definición tradicional de lugar fijo de negocios (artículo 5.1 MCOCDE⁵⁴) dos nuevos elementos propios de los negocios digitales. En primer lugar, buscó adaptarlo al sitio en que se situase la página web, sin embargo, fue rápidamente descartado al tratarse de una combinación de *software* y datos electrónicos, que nada tiene que ver con el lugar fijo en términos del artículo mencionado, que hace referencia al espacio físico, tangible, en el que se establece una empresa.⁵⁵

Por otro lado, la OCDE también trató de ajustar el concepto al de los servidores. Sin embargo, pese a que este sí cumple el requisito de lugar fijo del artículo, al tratarse de un equipo situado en un lugar concreto desde el que se utiliza la web, acabó descartándose. Por tanto, la OCDE consideró que sí cumpliría con las condiciones para determinar la existencia de un EP. El servidor estará localizado en un mismo lugar fijo durante un periodo largo de tiempo; está a disposición de los no residentes ⁵⁶; y, por último, sería necesario que las actividades que se llevan a cabo a través del servidor no puedan considerarse como “preparatorias o auxiliares” en

⁵² Escribano, E. (2019), op. cit., p. 10.

⁵³ Priego, J.J. y Cano, J. (2013), op.cit. pp24-31.

⁵⁴ OCDE: «Modelo de Convenio de la OCDE».

⁵⁵ Ante esta propuesta, España emitió una reserva que permitió al Tribunal Económico Administrativo Español afirmar que la empresa *Dell* tenía un EP utilizando como nexo la página *web* de la empresa en nuestro país.

⁵⁶ Este requisito es fácilmente esquivable mediante los denominados “acuerdos de suministros”, por las empresas al alquilarle un espacio en disco a un proveedor de servidores, para almacenar su página web y al no poseer o alquilar el servidor en sí mismo, eludir el requisito. Cockfield, A (2006): The rise of the OECD as informal “world tax organization” through national responses to e-commerce tax challenges, *Yale Journal of Law and Technology*, vol.8, nº1, pp. 136-187.

los términos del art. 5.4 MCOCDE⁵⁷. Esta interpretación sí que sería válida estrictamente, a diferencia de la de página web, sin embargo, no sería concorde al espíritu de la norma, porque el EP debe unir “una participación activa y continuada del contribuyente no residente en la vida económica del país anfitrión”⁵⁸. Además, con esta reinterpretación no se solucionarían todos los problemas, pues quedaría aún el de atribución de beneficios al EP sin que colisionen con los convenios de doble imposición⁵⁹, y los problemas planteados por los bienes intangibles comercializados a través de un “almacén virtual”, sin lugar fijo en el Estado fuente, contraviniendo el principio de neutralidad.⁶⁰

Este mismo error reinterpretaivo ocurrió en el ámbito de la economía colaborativa⁶¹, concretamente, con los viajes compartidos, al tratar de establecer en base a la localización del cliente, un nexo con el proveedor extranjero para establecer un EP de servicio, distorsionando las reglas tradicionales⁶² y confundiendo el servicio subyacente con el principal, es decir, confundiendo el servicio prestado por ejemplo por un conductor de Uber, que sí tiene un nexo, con el servicio que da la propia empresa Uber, de intermediación entre clientes y proveedores de un servicio de viaje. Esto se debe a que los conductores son independientes y no requieren del servicio de la plataforma de viajes para dar su servicio, y su tarifa también puede ser libremente acordada entre ellos, por lo que no podemos considerar que cuentan con un EP para realizar el servicio de intermediación o transporte, al desarrollar y llevar a cabo su negocio fuera del Estado fuente.⁶³

Ante esta problemática, Brauner y Pistone han propuesto una reinterpretación del concepto de lugar fijo de negocios como medida rápida para poder adoptarla sin renegociar los acuerdos existentes. Sin embargo, esto plantea un problema, pues al meterse en el terreno interpretativo, hacen una reinterpretación unilateral contraria al principio “*pacta sunt servanda*” del Convenio de Viena⁶⁴. Pese a que los autores proponen la firma de un protocolo multilateral por los países

⁵⁷ Podría constituirse como lugar fijo de negocios quedase acreditada la superación del umbral mínimo de los requisitos propios de la cláusula de agencia. (López, J. C. P., 2019, p19.)

⁵⁸ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 13.

⁵⁹ El actual art 7.2 MCOCDE atribuye a los EP los beneficios que habría obtenido de ser una “empresa distinta e independiente”. Por lo que, aun considerándose como EP, no tendrían base imponible para tributar dichos beneficios.

⁶⁰ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 65-66.

⁶¹ Mercados en los que los particulares comparten bienes y servicios a cambio o no de tarifas.

⁶² Incapaces de establecer un nexo y asignar las rentas al país donde realizan el negocio sin presencia física, pues los artículos 5 y 7 MCOCDE requieren la presencia de un EP para grabar las ganancias en un país.

⁶³ Teijeiro, G.O. y Vázquez, J.M. (2019). Argentina/OECD/International - Taxation of the Ride-Sharing Economy: Source Taxation through Service Permanent Establishment Provisions Revisited – The Case under the Argentine Treaty Network. *Bulletin for International Taxation*, (73), No 12.

⁶⁴ En el artículo 26 de la Convención. Según este principio los acuerdos deben ser cumplidos de buena fe. Por el que en virtud de este principio consuetudinario deben cumplir los derechos y obligaciones perfectamente definidas,

de la UE para evitar la ruptura, no se sostendría puesto que lo que realmente haría es incurrir en un *treaty override*⁶⁵ que afecta también a los convenios con Estados no miembros, lo que podría suponer una “suspensión masiva” de los convenios con los no miembros, por haber reinterpretado unilateralmente dichos convenios.

Al contrario que opinan estos autores, al considerar que esta medida puede ser efectiva de manera inmediata, Escribano defiende la necesidad de buscar soluciones normativas y no reinterpretativas que desvirtuarían el concepto actual de EP que no está preparado, al igual que las normas de atribución de beneficios al EP para incorporar la nueva realidad empresarial.⁶⁶

- Concepto de “Presencia significativa”

Descartadas las opciones reinterpretativas del concepto tradicional de EP nos encontramos con dos propuestas nuevas a modo de enmiendas⁶⁷. En primer lugar, encontramos el concepto de presencia económica significativa (EP-PES) de la OCDE, y en segundo lugar la presencia digital significativa (EP-PDS), propuesta por la Directiva de la Comisión Europea. Ambos, prescinden de la denominación de “presencia física” optando por umbrales cuantitativos y/o cualitativos que tratan de determinar si está integrado en la vida económica del Estado, en cuyo caso serán objeto de gravamen los beneficios generados en su territorio. Por tanto, aunque al inicio fuera la OCDE la que tomase la iniciativa, seguida por la UE, y optasen por estudiar pequeñas modificaciones, en la actualidad tanto la OCDE como la UE tratan de encontrar nuevos criterios de sujeción tributarios, que valgan tanto para las actividades tradicionales como digitales, adaptados a la nueva realidad económica digital.⁶⁸

Finalmente, ha sido la UE la que implementará medidas al respecto con la promulgación de su directiva que entrará en vigor en el 2020, mientras que la OCDE prevé concluir sus trabajos a lo largo de este año.

a las que se obligan al firmar el tratado. Wolters Kluwer
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUjE0sjtLUOuLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAkOVUpDUAAAA=WKE

⁶⁵ Se conoce como “*treaty override*” a “la aplicación unilateral por un Estado parte en un CDI, de una normativa interna existente, o la aprobación de una norma que procura evitar el uso abusivo del CDI, sin que se haya previsto en el mismo, ni autorizado en un protocolo adicional.” La OCDE recientemente ha analizado este concepto y ha determinado “que frente a la adopción de normas unilaterales antielusivas, los beneficios fiscales del tratado tendrán que ser otorgados bajo el principio de *pacta sunt servanda*”, posición que ha ido flexibilizando como observamos en los comentarios al MCODE 2005. Nieves, G. (2010). Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. *Revista tributaria*, (217), 591-629. p.24.

⁶⁶ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 16.

⁶⁷ No sustituirían a la cláusula actual de EP en los CDI, sino que la complementarían.

⁶⁸ Escribano, E. (2019)., op. cit., pp. 16-17.

A) La presencia Digital Significativa

La Comisión Europea por su parte, propone la modificación del concepto de EP tradicional a uno que englobe a los nuevos modelos de negocio digitales mediante un establecimiento permanente digital. En su Propuesta de Directiva establece nuevas normas para aquellas empresas que cuenten con una presencia digital significativa, que se verán sujetas al impuesto tengan o no presencia física en el Estado.⁶⁹ En cuanto a qué debe grabar, la Comisión se inclina porque sean los grandes grupos multinacionales los que se adapten al criterio de distribución de beneficios de la BICCS como criterio para reflejar su actividad.

Ya no será necesario llegar, por tanto, a los parámetros exigidos por el EP, puesto que actualmente no es necesario tener dicha presencia física para poder prestar los servicios en ese Estado, la comisión trata ahora de que sea allí donde se producen las interacciones con los usuarios donde tributen los beneficios de estas.

Para conseguirlo, deben modificar los principios tradicionales de atribución de beneficios y considerar uno nuevo cambiando dos ejes principales. El análisis funcional se ve modificado por la eliminación de la palabra “humano” permitiendo atribuir base imponible a las actividades automatizadas. En segundo lugar, propone la utilización del método de distribución del resultado propio de los precios de transferencia.⁷⁰

Se plantea la aplicación de esta directiva para aquellos sujetos que estén obligados “por el impuesto de sociedades en uno o más estados miembros, y a entidades residentes fuera de la unión”. La doctrina señala por su parte que, aunque potencialmente los empresarios individuales son sujetos pasivos de este impuesto, no es probable que alcancen los umbrales requeridos. Además, para evitar los problemas competenciales con los CDI, la Directiva no será de aplicación cuando el establecimiento permanente corresponda a una entidad residente en un país tercero con CDI, aunque haya en éste, una presencia digital significativa. Por tanto, estableceremos “un establecimiento permanente digital si hay presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio”.⁷¹

⁶⁹ COM/2018/0147-2018/72.

⁷⁰ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 26.

⁷¹ Parada, L. M. M. (2019). El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Crónica tributaria*, (170), 109-142, p. 118.

La presencia digital significativa se definirá en los términos de la directiva atendiendo a tres umbrales⁷²: ingresos (con unos ingresos mínimos para excluir los casos en que los ingresos no permitan cubrir los gastos), un número de usuarios (estimado según el valor similar a los ingresos medios por usuario) y número de contratos (que deberá ser menor al de contratos realizados).⁷³

La prestación de un servicio de servicios digitales como indican Álamo Cerrillo y Mulero Parada se caracteriza por ser un proceso prácticamente automatizado que: se presta a través de internet⁷⁴, apenas requiere intervención humana (<30%) y sólo es posible a través de las nuevas tecnologías; considerando producto digitalizado “aquel fabricado o perfeccionado para la venta y se convierte en una forma digital que puede ser procesada por una computadora”⁷⁵. En base a este concepto y buscando garantizar el vínculo real entre dónde se obtienen los beneficios de la actividad digital y dónde se graban⁷⁶, en vez del lugar donde deciden situar el servidor. Para ello se establecen como requisitos alternativos para considerar que existe una presencia digital significativa cuando:

- Se superen los 7 millones de euros de ingresos en un EM. Entre los que cabe suponer que incluirían los ingresos derivados de la prestación, así como los vinculados a las mismas.⁷⁷
- Tengan en el EM más de 100.000 usuarios en el mismo ejercicio fiscal
- Genere más de 3.000 contratos de servicios digitales entre sociedad y usuarios. Se consideran a estos efectos contratos digitales de prestación de servicios digitales aquellos en que el usuario suscriba el contrato en el desarrollo de su actividad empresarial; tenga un EP en el EM en el periodo, aunque sea residente fiscal en un tercero, o aquellos usuarios con residencia fiscal en un EM serán considerados en ese Estado.

Cuando se cumplan estos requisitos se considerará que existe un EP, tributando por los beneficios imputables⁷⁸ a la jurisdicción donde se generan, es decir, tributarán por las actividades significativas a efectos de la presencia significativa allí donde exista. Esto supone

⁷² Para ello debemos tener en cuenta la existencia de varios modelos de negocio, estableciendo un umbral alto que permita descartar los beneficios menores que no cubren costes de tener que hacer frente a las obligaciones tributarias.

⁷³ Estos criterios de referencia para determinar la “huella digital” del negocio.

⁷⁴ Definición pareja a la dada a efectos del IVA de la presencia de servicios efectuadas por vía electrónica. (García Novoa, C., 2019)

⁷⁵ Parada, L. M. M., (2019) op. cit., p. 120.

⁷⁶ Se pretende que sea el mismo criterio que para establecer la BICCIS.

⁷⁷ Escribano, E. (2019)., op. cit., p. 20.

⁷⁸ Serán aquellos que la presencia digital debería haber percibido de ser una empresa separada e independiente, teniendo en cuenta los riesgos asumidos y activos utilizados a través de la interfaz digital.

un cambio de criterio, al ser insuficientes los conceptos clásicos, que debe ser recogido en las legislaciones de cada EM para una correcta implementación, por lo que la UE recomienda se incorporen a los ordenamientos internos a partir del próximo 2020. Supondrá también este cambio, la necesaria adecuación y modificación de los convenios de doble imposición que incorporaban el concepto anterior para la determinación del EP en un EM. Se considerará actividades significativas o servicios del ámbito objetivo de la propuesta a estos efectos:

- a) Recogida, almacenamiento, tratamiento, análisis, despliegue y venta de datos a nivel usuario.
- b) Recogida, almacenamiento, tratamiento y despliegue de contenido generado por el usuario
- c) Venta de espacio publicitario en línea
- d) La puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital
- e) La prestación de cualquier servicio digital no remunerado en las letras a) y d)⁷⁹

Esta enumeración se configura como una lista *numerus apertus*, pues no limita las actividades sujetas a estas, sino que se utilizan como ejemplo de actividades gravadas, dejando fuera otras actividades más controvertidas como las agencias de viajes, o empresas como *Netflix*⁸⁰. Por otro lado, deberán ser interpretados junto con los anexos a la propuesta de directiva, que enumeran los servicios comprendidos (anexo II) y excluidos (anexo III) de la norma.⁸¹

Pese a los esfuerzos normativos, esta nueva propuesta no está exenta de críticas. En el caso de los ingresos, se podrían considerar que, si bien con la aplicación de este impuesto se complica la planificación fiscal, una de las cuestiones problemáticas podría ser la operativa bajo diferentes empresas para eludir el umbral de los 7 millones. En el caso del segundo criterio, el número de usuarios puede ser muy alto para algunos estados con poblaciones reducidas, o muy bajo para aquellos más poblados. Por último, es cuestionable la capacidad económica que representan los 3.000 contratos, pues en algunas empresas puede haber muchos con apenas valor, y otras tener un número escaso, pero de gran valor.⁸²

Debido a estos problemas, la misma directiva indica que se cumpliría mejor con los criterios de neutralidad y suficiencia mediante el establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCS).

⁷⁹ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., pp. 10-11.

⁸⁰ Parada, L. M. M. (2019), op. cit., p. 121.

⁸¹ Escribano, E. (2019), op. cit., p. 19.

⁸² Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 11.

Aunque estos no son los únicos problemas señalados por la doctrina, Mulero Parada señala por su parte que la localización de los usuarios, aunque en un principio se podría hacer por la IP desde la que se conecta o cualquier otro método de geolocalización, podrían también ser un problema, pues existen varias opciones para determinar su localización (no sólo donde se conecta, sino donde puede darse de alta con independencia del lugar de la conexión, etc). Además, existen negocios donde los usuarios juegan un papel activo y principal, mientras que en otros no, por lo que plantea la cuestión de por qué es necesario el usuario-umbral para este tipo de empresas. En cuanto al modo de asignación de beneficios, se limitan a dar unas indicaciones generales a la espera de un posible desarrollo posterior internacional, aplicándose por analogía las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia con los activos intangibles. La economía digital sustentada en activos intangibles que hacen muchas veces imposible encontrar bienes sustitutivos con los que poder compararlos para valorarlos a precio de venta, y la atribución determinada en el contexto internacional por lo pactado en los CDI, hace que las características del sistema de creación de valor tradicional no sean trasladables a estos supuestos, por lo que se produce en esos casos una erosión de los ingresos públicos y un falseamiento en la competencia. Sin embargo, el autor cuestiona el nuevo método de atribución de valor, pues el reto de identificar y atribuir valor a estos nuevos activos intangibles y su contribución a la generación de valor, no lo considera resuelto mediante el indicador del número de usuarios para medir la participación a la creación de ese valor, pues según entiende habría de tenerse en cuenta el modelo de negocio del que tratamos.⁸³

En lo concerniente al requisito de los usuarios, Escribano incluso lo considera prescindible si el umbral de ingresos que se adoptase estuviera basado tanto en los directos como los indirectos derivados de transacciones encubiertas, aunque nada impidiese adoptarlo como criterio alternativo. En cuanto al número de contratos, lo considera más superfluo e innecesario que los anteriores.⁸⁴

Mientras que otros como Nocete, pese a alabar la delimitación realizada respecto al Plan BEPS, que considera todas las transacciones realizadas a distancia digitales o no, critica que al especificarlas en las llevadas a cabo mediante una interfaz digital incurre en la misma vulneración del principio de neutralidad al otorgar un tratamiento fiscal distinto a operaciones sustancialmente idénticas. Por otra parte, al tratar de establecer unas reglas de atribución semi-formularia que reflejen “mejor la creación de valor de los modelos empresariales digitales”

⁸³ Parada, L. M. M. (2019), op. cit., pp. 110-125.

⁸⁴ Escribano, E. (2019)., op. cit., pp. 22-23.

erosiona el principio de empresa separada e independiente intensificando los riesgos de doble imposición, a la vez que incurren en una analogía errónea entre presencia digital y física, y su materialización como nexo, difícil de compaginar con las reglas autorizadas por el enfoque de la OCDE en los que basamos internacionalmente el sistema actual. En él, el valor de un bien o servicio es equivalente al precio de venta establecido por el proveedor y generado por él a través del proceso productivo; en consecuencia, el lugar de producción es donde se crea el valor (y los consumidores solo contribuyen si toman parte en la producción). Sin embargo, la UE pretende actuar sobre esta regla clásica, ampliando la base imponible, al tiempo que añade la necesidad de delimitar los supuestos en que los consumidores toman parte en el proceso productivo y si la participación en ese proceso es exclusiva de la economía digital (pues de no serlo introduciría un tratamiento fiscal asimétrico al basarse en la especificidad). Por último, para conocer el impacto real que puede tener esta medida⁸⁵, debemos analizar sus problemas y efectos sobre la compatibilidad con los CDIs, que deberán modificar⁸⁶ previamente su estructura basada en el MCOCDE para aplicar este criterio de sujeción (al igual que ocurrirá con la propuesta de la OCDE), para atribuir mayor potestad tributaria allí donde se procede la efectiva creación de valor, es decir, al Estado de destino, mientras que el Estado de residencia del proveedor de bienes y servicios deberá reconocer la deducibilidad del importe de retención, y gravar el beneficio conforme el art. 7 MCOCDE. En consecuencia, su aplicación fáctica tendría alcances limitados, pues con respecto a los países sin convenio, frente a los que sería más fácil su aplicación, es poco probable que cuenten con una base tecnológica suficiente que dote de servicio en la UE que permita afirmar la presencia digital significativa. Lo mismo ocurriría con la aplicación intracomunitaria, entre los que prevalece el derecho de la UE, que corren el riesgo de relocalización de las filiales de la tecnológicas de EEUU para ampararse en los CDIs.⁸⁷

B) La presencia Económica Significativa

La OCDE mantuvo un proyecto que inició en 2015 y ha recuperado actualmente. Con él se pretende seguir vinculando a los mismos contribuyentes que el concepto tradicional de EP, vinculando a personas físicas y jurídicas.⁸⁸ Sin embargo, se establecería un umbral de ingresos derivados de determinadas actividades que, en la práctica, reduciría el número de

⁸⁵ Debemos señalar que es una medida configurada para ser llevada a cabo en una implementación conjunta con la nueva Base Imponible Común Consolidada, que analizaremos más adelante.

⁸⁶ Para lo que sería necesario un complicado consenso político global, dados los intereses contrapuestos entre las distintas potencias mundiales.

⁸⁷ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 86 y 101-109.

⁸⁸ El alcance será mayor que el que pude conseguir la directiva, que limita el alcance subjetivo a las entidades, pues solo sería de aplicación prioritaria entre los Estados Miembros (EMs).

contribuyentes sujetos por el impuesto viéndose afectados únicamente las personas jurídicas por el umbral para la consideración del EP.

Entre las alternativas que propone como límite cuantitativo, por un lado, encontramos la restricción a los ingresos de transacciones puramente digitales⁸⁹. Se podría suponer de esto que tanto el comercio electrónico directo (*online*)⁹⁰ como el indirecto (*offline*)⁹¹ quedarían incluidas por este supuesto. La segunda alternativa tendrá en consideración los ingresos derivados de transacciones realizadas por cualquier medio remoto, por lo que además de las transacciones puramente digitales, habrán de ser grabadas otras como las realizadas a través de plataformas no digitales como la venta por catálogo. La inclusión de estas otras transacciones se debe a que excluirlas podría suponer una desigualdad entre ambas actividades, a priori equiparables.

Además, al igual que plantea la CE, pero de manera mucho más imprecisa, establecerá unos ingresos mínimos, señalando únicamente que debe existir ese límite de “ingresos brutos” sin cuantificarlos, se cree que, para dar flexibilidad a futuros acuerdos internacionales, aunque al no precisarlos genera un alto grado de incertidumbre en el contribuyente, pues incluso deja en el aire la posibilidad de fijar el umbral en términos relativos en lugar de absolutos como parece es su primera intención.

Para evitar el riesgo de fragmentación a través de la planificación fiscal, la OCDE pretende establecer un umbral que sume los ingresos a nivel de grupo como media anti-fragmentación, eludiendo la definición de la vinculación de los usuarios con el EP. Sin embargo, la confusión va más allá, pues en sus informes llega a contradecirse en el nexo de unión estableciendo: en una página como criterio el momento de la transacción y la localización física del cliente en ese momento; y en la página siguiente parece partidario de utilizar la residencia del usuario como conexión relevante⁹². El principal problema se plantea en la determinación de los gastos directamente relacionados con los ingresos de ventas remotas. Ante esto, la OCDE propone realizar una estimación de los “beneficios netos” aplicando el ratio fijo de presuntos gastos, basado en la asimilación con los contribuyentes locales como presunción *iuris tantum*.⁹³

⁸⁹ Entendiendo estas como aquellos contratos para venta o permuta de bienes y servicios cuya celebración se base fundamentalmente en sistemas automatizados a través de plataformas digitales.

⁹⁰ Se celebra y perfecciona íntegramente electrónicamente, tanto la prestación de servicios digitales como la compraventa de archivos digitalizados.

⁹¹ Se denominan así a las compraventas realizadas online de bienes tangibles o servicios, que para perfeccionarse tendrán que ser enviados o prestados físicamente respectivamente.

⁹² OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1-2015 *Final Report*, OECD Publishing, París. p. 107-108.

⁹³ En el caso de la Directiva dejan abierta a los Estados la determinación de cuáles son los gastos vinculados con la generación de los ingresos derivados de los servicios digitales gravados.

Los usuarios en ocasiones reciben los servicios de manera gratuita o a muy bajo coste, por lo que la OCDE no considera el criterio de los ingresos directos como criterio de atracción único, incorporando tres alternativas a dicho indicador:

- El número de usuarios activos mensuales que residen en el país. Para lo que deben ser usuarios registrados en la plataforma y hayan iniciado sesión en ella.
- El número de contratos celebrados en línea, considerándose a efectos de este las “condiciones del servicio” para el acceso gratuito
- El volumen de datos recabados a través de la plataforma de usuarios locales.

Este umbral es también criticado por Escribano al considerar inútil el requisito de registro, dado que es muy común que no sea necesario estar registrado para disfrutar del contenido de muchas plataformas; así como plantea numerosos problemas para la implementación y control el requisito del volumen de datos recabados, pues ni es práctico monitorizarlos ni significativo de capacidad económica por la empresa.⁹⁴

Por último, la OCDE propone vincular el umbral de ingresos o bien con el de usuarios, o con otro basado en “indicadores digitales” como señal inequívoca de “participación sustancial y continuada en la vida económica del Estado”⁹⁵. Estos indicadores en el territorio del Estado de la fuente serían:

- 1º. Contar con un dominio local, que mostraría la intención de acceder al mercado concreto y protegería la marca comercial de la empresa.
- 2º. Tener una plataforma digital local adaptada al idioma, costumbres y estándares culturales propios del Estado.
- 3º. Adaptar el pago al sistema local (moneda, impuesto incorporado al precio final, tasas y aranceles).

Umrales, coincidimos con Escribano, superfluos y muy susceptibles de manipulación y, por tanto, fácilmente eludibles.

La imposibilidad de utilizar los criterios tradicionales para atribuir a la base imponible a los nuevos EPs ha supuesto el planteamiento de nuevos principios o la incorporación de modificaciones de los tradicionales a la naturaleza actual. En el año 2015 la OCDE descartó los métodos formularios puesto que consideraban una ruptura con el *statu quo* (basado en el criterio

⁹⁴ Escribano, E. (2019)., op. cit., pp. 22 y 24.

⁹⁵ OCDE (2019), op.cit. p.16

de entidad separada y plena competencia) proponiendo alternativas con adaptaciones a la norma vigente como “sustituir el análisis funcional por un análisis basado en la teoría de juegos” conforme al que asignar beneficios por analogía con procesos de negociación en empresas conjuntas. Sin embargo, es un tema aún pendiente la solución que propondrá, pues esta es bastante imprecisa y poco detallada.⁹⁶

Otros autores como Nocete señalan también que, en el caso del criterio de ingresos mínimos, se vulnera el principio de neutralidad al no considerar transacciones idénticas que no superen el umbral establecido frente a los residentes. Además, los indicadores digitales (usuarios, volumen de datos, etc) no son indicativos de capacidad económica, no determinan la contribución a la creación de valor, ni resuelven el problema de atribución de beneficios. Por último, en este caso también será necesario modificar el nuevo criterio de sujeción para solventar la incompatibilidad con los CDIs.⁹⁷

- El plan BEPS y su desarrollo en la UE.

En respuesta a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (“BEPS” en inglés) que a nivel internacional estaban sufriendo los países, en el 2013 la OCDE emite un informe en el que solicita diagnosticar los problemas de la nueva economía digital, que considerará “resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)”⁹⁸. Junto con los países del G-20, decidieron adoptar en su Informe de Acción 1-2015 un Plan de Acción con el que combatir dichos problemas⁹⁹. Conocido como el “Plan de Acción BEPS” y aprobado finalmente en el año 2015 por el Consejo de la OCDE, recoge la necesidad de actualizar la definición de EP, incluido en los CDI, como factor determinante de sujeción de las rentas obtenidas por no residentes, puesto que es uno de los puntos más conflictivos de la fiscalidad internacional.

El informe recomienda también, otra serie de medidas para reducir los riesgos de prácticas abusivas en la economía digital, además de la modificación de la definición de EP y la introducción de nuevos criterios antifragmentación y las medidas del Proyecto BEPS. En lo relativo a los Precios de Transferencia establece que “*la titularidad jurídica de los intangibles*”

⁹⁶ Escribano, E. (2019), op. cit., p. 23

⁹⁷ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 77-84.

⁹⁸ OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

⁹⁹ OECD (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

no genera el derecho a percibir la totalidad de beneficios resultantes de su explotación, sino que en función de la delimitación exacta de la transacción realizada se tendrá derecho a los beneficios; a la vez que garantiza que dichos precios de transferencia no se vean afectados por asimetrías de información en los intangibles de difícil valoración o los acuerdos especiales. Las compañías foráneas controladas quedarán sometidas en la jurisdicción de su matriz a gravamen y añade recomendaciones para el diseño eficaz de sus normas y transparencia fiscal internacional aplicables. Señala también los futuros desafíos que planteará la economía digital como la calificación de rentas y recaudación del IVA, a expensas de la introducción del criterio basado en la presencia económica significativa.

Con su informe intermedio “*Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: informe provisional 2018*” se refleja la necesidad de renovación del sistema tributario internacional a esta nueva economía en la que se pone de relieve la necesidad de consenso para la armonización del criterio de sujeción y reglas de “*atribución de beneficios*” para el reparto tributario y la cooperación internacional de las administraciones para el intercambio de información. Sin embargo, no hay consenso en incorporar mediadas provisionales como el impuesto especial de servicios digitales (que posteriormente analizaremos). Por último, recoge el éxito de las medidas antielusivas desarrolladas en torno al Proyecto BEPS que “han comenzado a tener efectos (mayor recaudación de 3.000 millones de euros por las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS) y neutralización de los tipos de gravamen efectivos excesivamente bajos para algunas empresas”¹⁰⁰, aunque reconoce que estas medidas no solucionan necesariamente el problema de reparto de la potestad tributaria en ausencia de presencia física.¹⁰¹

El consenso alcanzado se desarrolla en torno a dos pilares, con efectos transversales y estructurales, y objetivos claros para todo tipo de negocios, aunque en la práctica afecte sobre todo el segundo pilar a aquellos negocios digitalizados. El primero, afecta a los criterios de sujeción fiscal y de ordenación de imputación de beneficios, pues trata de “ordenar la distribución del poder tributario entre Estados en el marco de una economía digitalizada”¹⁰², por lo que podrían dar lugar a nuevos estándares globales actuales. El segundo pilar tiene por objeto “articular medidas coordinadas que neutralicen o minimicen los riesgos de transferencia

¹⁰⁰ de Pablos, J. F. G. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”. *Quincena fiscal*, (11), 47-68. p.11.

¹⁰¹ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 99.

¹⁰² Palacín, R. y Calderón, J.M. (2019). *La OCDE impulsa un nuevo consenso fiscal global para adaptar el sistema a una economía digitalizada: ¿hacia BEPS 2.0?*, p.2. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps/\\$FILE/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps/$FILE/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps.pdf)

de bases imponibles y erosión de beneficios que plantean ciertas estructuras resultantes de negocios altamente digitalizados”.¹⁰³

Ante el objetivo inicial de BEPS de restablecimiento de la potestad tributaria de Estados afectado por situaciones que generan una pérdida recaudatoria¹⁰⁴, algunos autores han señalado la desalineación entre esta finalidad perseguida y el objeto de facto del plan, alterar las reglas de reparto de la potestad tributaria.¹⁰⁵

Se configura así el Plan de Acción BEPS, con 15 acciones que tratan de evitar los riesgos de erosión de la base imponible nacional y el traslado de los beneficios entre jurisdicciones, cuyo riesgo en las economías digitales se ve agravado.

El proyecto se estructura frente a los retos y/o riesgos de la economía digital, recogidos en la acción 1, y tres tipos de medidas para hacerles frente:

- 1º. Medidas de coherencia para hacer frente a ellos, entre las que encontramos: neutralización de efectos de mecanismos híbridos¹⁰⁶ (acción 2), normas de transparencia fiscal internacional con modificaciones en el concepto de renta susceptible de tributación (acción 3), limitación en la deducción de intereses y otros pagos financieros para tratar dos posibles escenarios de abuso (acción 4), prácticas tributarias perniciosas (acción 5).
- 2º. Medidas de sustancia: impedir la utilización abusiva de convenios (acción 6), prevención de la elusión artificial de EP (acción 7), alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor (acciones 8 a 10).
- 3º. Medidas de transparencia y comprobación: revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12), reexaminar la documentación de los precios de transferencia (acción 13¹⁰⁷) y resolución de controversias (acción 14).

Por último, encontramos la acción 15, que recoge la necesidad de desarrollar un instrumento multilateral que implemente las recomendaciones y modifique los convenios

¹⁰³ Palacín, R. y Calderón, J.M. (2019)., op. cit. p.2.

¹⁰⁴ Persiguiendo la desalineación entre la jurisdicción de gravamen y generación de la renta; y que permita establecer un IS basado en la conexión del beneficio con la demanda.

¹⁰⁵ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 93-99.

¹⁰⁶ Son mecanismos con los que tratan de aprovechar las diferencias en los regímenes fiscales en un instrumento jurídico en dos o más jurisdicciones buscando no tributar en ninguna de ellas, generando doble no imposición. (López, J., 2016, p. 3).

¹⁰⁷ España ha sido pionera en la inclusión de esta acción a su ordenamiento interno, mediante en el artículo 18.3 de la LIS y en los artículos 13 a 16 del RIS y se están aplicando desde el 1 de enero de 2016. El 26 de noviembre de 2019 la Agencia Tributaria publicó su primer informe de conclusiones gracias a los datos recogidos por las declaraciones de las empresas en el Informe CbC del año 2016. Mateos, I., Gutiérrez, M. V., & Hilliard, I. O. (2020) Fiscal Responsibility and Corporate Social Responsibility. https://porto2020.econworld.org/papers/Mateos_Gutierrez_Hilliard_Fiscal.pdf.

bilaterales entre los Estados firmantes. Es decir, encontramos acciones sobre la transparencia del sistema tributario (solución de controversias y revelación de la planificación fiscal), sobre coherencia de este (mecanismos híbridos, prácticas tributarias nocivas, limitaciones de intereses) y sobre el fondo (normas anti-abuso, establecimiento permanente y precios de transferencia).¹⁰⁸

Debemos aclarar que la planificación fiscal que fundamenta muchas de las acciones del plan, no nace a la luz de la economía digital, sino que son las características de esta las que aumentan el riesgo de que se produzca, aprovechando las fisuras del marco tributario internacional¹⁰⁹, por lo que se plantean medidas específicas tanto por la OCDE como UE para evitar la planificación fiscal agresiva.

Se trata, por tanto, de solucionar junto con los problemas de erosión de bases imponible y traslado de beneficios, circunstancias fácticas de los modelos de negocio digital (no de sus características específicas) como el aumento exponencial de actividades deslocalizadas del lugar de consumo, y la voluntad de los Estados fuente de someterlas a gravamen dado su potencial recaudatorio tratando de configurar un nuevo criterio que lo justifique¹¹⁰. Sin embargo, cualquiera de las opciones planteadas debe enfrentar problemas políticos de consenso y jurídicos, para garantizar la adecuación a los principios clásicos.¹¹¹

En el caso del plan BEPS encontramos la Acción 12, que pretende exigir la revelación de mecanismos de planificación fiscal a sus contribuyentes¹¹² para desarrollar con ellas mecanismos fiscales sencillos que eviten tanto la ausencia como la doble imposición entre jurisdicciones y frenar así la erosión de la base imponible. Sin embargo, no vale sólo con el intercambio de información, este debe ser rápido, por lo que la OCDE ya estableció el estándar de intercambio automático de información de cuentas, el *Common Reporting Standards (CRS)*, que ha sido implementado en la UE con la Directiva 2014/107/UE.¹¹³

¹⁰⁸ Deloitte (2015, diciembre). *Nuevas directrices BEPS (OCDE) Análisis del impacto y administración del riesgo para la función tributaria*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/posteventos/Presentaci%C3%B3n%20BEPS.pdf>

¹⁰⁹ de Pablos, J. F. G. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”. *Quincena fiscal*, (11), 47-68.

¹¹⁰ Ya sea a través de la adaptación del concepto clásico de EP recogido en los CDI y las normativas internas o un nuevo nexo específico para este tipo de actividades.

¹¹¹ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 76.

¹¹² En esta línea la UE ya ha desarrollado mediadas para evitar dicha planificación fiscal que se configuran dentro del Paquete Anti-elusión Fiscal conocido como “ATAP”.

¹¹³ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p.7.

La alineación de los beneficios con la creación de valor abordada en las Acciones 8 a 10, atribuye la generación de la renta allí donde se gestionan los intangibles y riesgos (manteniendo el enfoque unificado de la OCDE para los EP), genera un problema en la atribución de beneficios al entrar en contradicción con la Acción 1 del Plan BEPS que identifica la creación de valor en el estado donde se ubica el mercado de la economía digital. Al tratar de identificar las características de EP virtual desde la figura del Estado de destino cuando el EP se concibe para otorgar a los Estado fuente de poder tributario frente a los de residencia y no se proyecta al Estado de mercado. Esto se debe a que mientras se mantenga el enfoque unificado, las modificaciones no tendrán impacto recaudatorio en el Estado de destino y las propuestas de precios de transferencia recogidos en las acciones 8 a 10 no excluyen las intragrupo y su posible erosión de BI y traslado de beneficios, puesto que no resuelven las carencias del principio de plena competencia para las multinacionales y se limita a tratar de dificultar las operaciones elusivas.¹¹⁴

En la Acción 7 del plan se abordan las modificaciones a introducir en relación con los EP regulados en el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios. Las modificaciones que pretende esta acción, como indica la Fundación Impuestos y Competitividad son:

- i) el concepto de EP recogido en los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE y sus Comentarios respecto a la definición de EP (referidos fundamentalmente al agente dependiente e independiente), ii) las excepciones específicas correspondientes a las actividades preparatorias contempladas en el párrafo 4 del artículo 5 y iii) a las obras o proyectos de construcción o de instalación del párrafo 3 del artículo 5. (Fundación Impuestos y Competitividad, 2017,1)

El informe de la Acción 7 señala que en lo relativo a la atribución de beneficios al EP se requieren directrices adicionales para la aplicación de las reglas resultantes de las modificaciones de las reglas de EPs, más que modificaciones sustanciales.

Estas modificaciones¹¹⁵ se traducen en la restricción del carácter auxiliar o preparatorio de las actividades, es decir, en la limitación del concepto de almacén a una interpretación abierta en la que serán excluidos solo en los casos que no se consideren como actividad esencial y

¹¹⁴ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 82-84 y 95-96.

¹¹⁵ Las medidas ya han sido introducidas en el artículo 13 del Convenio Multilateral OCDE: “Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades Concretas”.

significativa dentro de la empresa, tomando la lista de actividades excluidas con meros ejemplos y teniendo que considerar el caso concreto de la naturaleza de la actividad¹¹⁶. Por otro lado, se introduce una regla antifragmentación que analizará las actividades en su conjunto para ver si superan el umbral de actividad preparatoria o auxiliar.¹¹⁷ El efecto de estas modificaciones supone tanto una disminución de los umbrales para determinar la existencia de un EP como la consideración para la valoración económica de mayor número de actividades realizadas por el EP.¹¹⁸

La Administración española y su jurisprudencia ya se pronunciaban en esta línea, por lo que podríamos decir que las novedades más reseñables las encontramos en el ámbito de los contratos de comisión, donde para considerar la existencia de un EP se evalúa la vinculación entre el agente y la entidad no residente, mientras que el Informe atiende además a la autonomía en las actuaciones conducentes a conclusión de contratos propias de la empresa.¹¹⁹ Esto responde a aquellas situaciones en que por cuenta de empresas extranjeras los comisionistas venden los productos en su nombre, o aquellas compraventas negociadas en un Estado se formalizan en el extranjero o a través de agentes independientes, trasladando así los beneficios.¹²⁰ En el nuevo texto¹²¹ del art. 5 MCOCDE 2017 se da, por tanto, mayor importancia a la relación entre la empresa residente en un estado y la persona que realiza la actividad en otra jurisdicción, adoptando un enfoque sustancialista sobre la constitución de un EP y eliminando criterios organizativos de las empresas.¹²²

En el caso de los establecimientos permanentes de construcción la Acción 7 proponía una regla antifragmentación que se incorporó a los comentarios¹²³ del art. 5 MCOCDE 2017,

¹¹⁶ Sosteniendo un EP alegando que las funcione desarrolladas por las ramificaciones locales del grupo no residente de manera conjunta constituyen “asentamiento operativo complejo” que puede considerarse actividad sustancial. (Nocete Correa, F.J. ,2019, p. 67).

¹¹⁷ López, J. (2016). Los Informes Finales Del Proyecto BEPS Y La Propuesta De Directiva Contra La Elusión Fiscal. *Actualidad jurídica*(1578-956X), (43).
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5092/documento/art02.pdf?id=6753>

¹¹⁸ López, J. C. P. (2019). Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE. *Revista técnica tributaria*, (125), 57-80. p.69.

¹¹⁹ Fundación Impuestos y Competitividad. (2017). Acción7 Plan de Acción BEPS: *Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*. <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>

¹²⁰ López, J. (2016).

¹²¹ Podemos encontrar las medidas incorporadas en el art. 12 Convenio Multilateral OCDE: “Elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares”.

¹²² López, J. C. P. (2019), op. cit. p. 73.

¹²³ Medida implantada en el art. 14 del Convenio Multilateral OCDE: “Fragmentación de contratos”.

contemplando la posibilidad de un análisis global de la actividad para evitar la fragmentación en contratos menores para eludir el EP.¹²⁴

La nueva redacción del artículo 5 MCOCDE 2017, tras las medidas de la Acción 7, puede suponer una extensión del alcance de cada modalidad de establecimiento permanente pero no la tipología, es decir, los cambios no suponen la adopción del EP Digital ni del EP de servicios. Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE trata de subsumir determinadas actividades dentro de alguna tipología de EP, este es el caso de los establecimientos de servicios (art 5.3 MCONU) que en principio no se enmarcan en las cláusulas del art. 5 MCOCDE 2017 y, por tanto, los beneficios generados por no residentes no serán gravados en el Estado en que se realizan si se califican como empresariales. Pese a los problemas que plantea para los Estados contratantes, el Comité no se opone a una decisión contraria entre estados contratantes cuando superen el umbral mínimo establecido. Para delimitar los servicios realizado por una entidad extranjera en el estado fuente, los Comentarios MCOCDE 2017 proponen una cláusula donde contemplan aquellas actividades que no necesitan un lugar fijo de negocios y “no exonera de imposición los beneficios procedentes de los servicios prestados en el otro Estado contratante”. La inclusión de esta cláusula en convenios firmados entre dos Estados contratantes supondría la ampliación de la tipología del EP a diferencia de las propuestas de la Acción 7 del Proyecto BEPS (introducidas en el MCOCDE 2017).¹²⁵ Es decir, si bien la existencia de un EP es requisito previo para evitar los problemas de precios de transferencia como mecanismo de erosión de la BI, mientras no se solucione la cuestión de atribución de beneficios y se mantenga el “enfoque autorizado de la OCDE”¹²⁶, las modificaciones sobre el concepto de EP no repercutirán el impacto de los beneficios producidos por las tareas desarrolladas en los Estados fuente¹²⁷.

La controversia jurisdiccional se plantea entonces por la existencia de EPs en España conforme a los CDIs, no modificados todavía, para implementar la Acción 7. No resultarían aplicables para la Fundación Impuestos y Competitividad estas recomendaciones de manera retroactiva en virtud del principio de seguridad jurídica. En su lugar defienden instrumentos como la simulación y la calificación para luchar contra la elusión.¹²⁸

¹²⁴ López, J. C. P (2019), op. cit. pp 70-71.

¹²⁵ López, J. C. P., (2019) op. cit. pp 73-75.

¹²⁶ El denominado “criterio de la entidad funcional independiente” para la atribución de beneficios.

¹²⁷ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 69-71.

¹²⁸ Fundación Impuestos y Competitividad. (2017).

Dadas las implicaciones que tendrían para los Estados las propuestas de BEPS, los acuerdos alcanzados y los futuros que se llevan a cabo para alcanzar una solución global consensuada por los países pertenecientes al Marco Inclusivo de cara a la cumbre del G20 de este 2020, los trabajos se desarrollan “sin perjuicio de” la posición final que cada jurisdicción adopte. Aún con algunas deficiencias por superar, como indica la *Policy Note*, que han llevado a la consideración del Proyecto BEPS como insuficiente dando lugar al unilateralismo fiscal, es notorio su impacto: el planteamiento de un marco de coordinación fiscal y la cooperación de algunos organismos internacionales (Banco Mundial, ONU, etc) que desarrollan enfoques multilaterales que permitan un entendimiento futuro, que pese a las dificultades técnicas y divergencias entre los modelos nacionales configuren los nexos fiscales y el “*profit allocation & value creation*” para adaptarse a la digitalización económica.¹²⁹

Como podemos observar, debido a la complejidad y el choque de intereses entre los 137 países que forman parte del Marco Inclusivo de la OCDE, la lentitud en la adopción de estas medidas es uno de los principales inconvenientes. Esto ha derivado en iniciativas por parte de países principalmente europeos, e intentos por la UE, de hacer frente a los desafíos fiscales de manera unilateral, exponiendo la necesidad de adoptar medidas transfronterizas. Por ello es un gran paso para conseguir una solución viable el comunicado emitido por la OCDE en el que afirman que

el marco inclusivo sobre BEPS, que agrupa a 137 países y jurisdicciones en pie de igualdad para la negociación multilateral de las normas fiscales internacionales, decidió durante su reunión del 29 al 30 de enero avanzar con una negociación de dos pilares para abordar los desafíos fiscales de la digitalización. (IT Trends, 2020, febrero 04)

Añade que “la aprobación del Enfoque Unificado es un paso significativo, ya que hasta ahora los miembros del Marco Inclusivo han estado considerando tres propuestas competitivas para abordar los desafíos fiscales de la digitalización”.¹³⁰

La UE en su objetivo de armonización fiscal para evitar obstáculos en el Mercado Único, pese a mantenerse fundamentalmente la competencia nacional en el gravamen de las rentas de actividades económicas, considera necesaria la implementación coordinada de los estándares marcados de BEPS. A la luz de sus conclusiones, nace la Directiva anti-elusión del Consejo

¹²⁹ Palacín, R. y Calderón, J.M. (2019)., op. cit. pp.4-5.

¹³⁰ La OCDE va a modificar las leyes fiscales para las grandes tecnológicas. (2020, febrero 04). IT Trends. <https://www.ittrends.es/negocios/2020/02/la-ocde-va-a-modificar-las-leyes-fiscales-para-las-grandes-tecnologicas>.

afectando al mercado interior, por las que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, conocida como ATAD y que deberá trasponerse a los ordenamientos internos en el ámbito del impuesto sobre sociedades.¹³¹

Esta medida se sitúa como una declaración de intenciones por parte de los EM de proseguir con los trabajos llevados a cabo en el marco de la OCDE plasmados en el Plan BEPS para luchar contra la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, debido a las discrepancias y la necesidad de llegar a acuerdos para conseguir un nivel mínimo de protección, finalmente las medidas aprobadas no fueron todo lo amplias que se pretendía dejando fuera una de las más novedosas, la cláusula de inversión, e incluyendo finalmente cinco medidas, tres de las cuales con clara correspondencia a las acciones de BEPS¹³², y que cuentan con el consenso de estos mínimos comunes sobre ámbitos específicos:

1. Norma relativa a la limitación de los intereses (art. 4)
2. Imposición de salida (art. 5)
3. Norma general contra las prácticas abusivas (art. 6)
4. Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (*“Controlled Foreign Corporations”* o CFC) (art.7)
5. Asimetrías híbridas (art. 9)

Pero para conseguir los objetivos, esta no es la única medida implementada por la Unión, finalmente se acordaron otras tres medidas que junto con ATAD conforman el Paquete ATAP (*“Anti Tax Avoidance Package”*) con la finalidad de corregir la descoordinación y diferencias entre los sistemas tributarios de la Unión, su regulación y aplicación de criterios anti-elusión y fomentar la transparencia. ATAP está formado, como indica la Fundación Impuestos y Competitividad¹³³ por las siguientes acciones:

- 1) La ATAD¹³⁴
- 2) Directiva de reforma de la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático de información fiscal país a país entre Estados miembros de la UE, en línea con lo recogido en la Acción 13 del proyecto BEPS.

¹³¹ López, J. (2016).

¹³² La Acción 4 sobre la deducibilidad de intereses, la Acción 3 sobre transparencia fiscal internacional (CFC) y la Acción 2 sobre instrumentos y entidades híbridos. Además, podríamos decir que la “Norma general contra las prácticas abusivas” recogería la esencia de las 15 acciones. (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 2)

¹³³ Fundación Impuestos y Competitividad. (2016)., op. cit., p.5.

¹³⁴ Dos directivas contra la elusión fiscal y el fraude (ATAD I y ATAD II respectivamente). Mientras que en la primera se estableció un plazo de trasposición hasta diciembre de 2018 y de adopción de la disposición de diciembre de 2019, su contenido de mínimos sobre prácticas de elusión fiscal afecta principalmente al mercado interior. Sin embargo, ATAD II establece normas contra asimetrías híbridas producidas con países terceros en consonancia con la Acción 2 de BEPS, de obligada eficacia a partir de 2020. (García, G. P., 2019).

- 3) Una Recomendación de la Comisión Europea 2016/136 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, relacionada con lo dispuesto en las Acciones 6 y 7 del proyecto BEPS a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de una cláusula anti-abuso general y de las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
- 4) Una Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva (cuyo principal aspecto probablemente sea la confección de una lista única de paraísos fiscales a nivel de la UE). (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, 5)

Pese a las buenas intenciones de la UE, no debemos olvidar los riesgos que supone la adopción de los mínimos recogidos en las medidas de ATAP y que lograron el consenso del ECOFIN. Puesto que responden a meras recomendaciones de la OCDE, podrían suponer un riesgo para la competitividad de las empresas europeas y la creación de un entorno menos atractivo para las inversiones frente a otras jurisdicciones que adopten los consensos de BEPS de forma más relajada.¹³⁵

Que la UE se sitúe a la cabeza en las medidas para una fiscalidad más justa supone que va por delante en regulación, adoptando al amparo de BEPS no solo las recomendaciones o los acuerdos en su umbral de regulación mínima, sino que adopta medidas que van más allá de los compromisos adquiridos. Por ello, y ante los riesgos para la competitividad que suponen estas medidas, es necesario el consenso de los países miembro (para su incorporación a los ordenamientos internos hegemónicamente en los mínimos). Por ello, y para evitar la elusión fiscal del impuesto de sociedades entre los países miembros, surge la necesidad de coordinar y armonizar la respuesta a escala europea contra la elusión siguiendo las directrices mundiales marcadas por la OCDE. La Comisión inició así sus paquetes anti-elusión fiscal para adoptar “una posición más sólida y coordinada contra las empresas que pretendan evitar pagar su parte equitativa de los impuestos” e insta a aplicar los estándares internacionales contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Se trata de medidas¹³⁶ que dificulten la planificación y aumenten la transparencia entre EM garantizando mayor competencia en el mercado único. Para conseguirlo, la UE establece como objetivo a largo plazo una fiscalidad más equitativa,

¹³⁵ Fundación Impuestos y Competitividad. (2016)., op. cit., p.11.

¹³⁶ Las propuestas de la Comisión son: “medidas jurídicamente vinculantes para bloquear los métodos más habituales utilizados por las empresas para no pagar impuestos; una recomendación a los Estados miembros sobre la manera de prevenir los abusos en materia de convenios fiscales; una propuesta para que los Estados miembros intercambien información fiscal sobre las empresas multinacionales que operan en la UE; acciones de fomento de la buena gobernanza fiscal a escala internacional; un nuevo proceso de la UE para hacer una lista de terceros países que se niegan a jugar limpio.” Comisión Europea (28 de enero de 2016).

para lo cual es necesaria la actualización del Impuesto sobre Sociedades a través de la base imponible para adecuarlo al entorno actual y crear condiciones neutrales para todas las empresas, para ello el paquete de medidas se fundamenta en tres pilares del programa de la Comisión para lograr el objetivo.¹³⁷

- 1º. Garantizar una fiscalidad eficaz en la UE, lo que supone para la Unión que las empresas tributen donde generen sus beneficios. Para ello propone: la Directiva de lucha contra la elusión fiscal con seis medidas jurídicamente vinculantes, y su Recomendación sobre convenios fiscales y la forma de protegerlos frente al abuso conforme la legislación europea y la revisión de la definición de establecimiento permanente.
- 2º. Aumentar la transparencia fiscal, clave en la detección de planificación fiscal y garantizar la competencia fiscal leal revisando la Directiva sobre la cooperación administrativa.
- 3º. Garantizar unas condiciones equitativas, para lo que será necesario la inclusión de la red internacional para evitar la competencia fiscal perniciosa y la elusión. El paquete incluye una Comunicación general y un documento de trabajo de los servicios de la Comisión, explicando las razones políticas y económicas, presentando en la estrategia exterior un enfoque para trabajar con terceros países en materia de buena gobernanza fiscal, más fuerte y coherente.¹³⁸

En resumen, todas estas medidas tratan de conformar un Mercado Único en la Unión que permita corregir el desfase actual del sistema de tributación en general, y el impuesto sobre sociedades en la UE, en particular, respecto la economía digital. Mediante la adopción de medidas a corto, medio y largo plazo, la Comisión pretende implementar las acciones adoptadas en la OCDE a través del Plan BEPS, con el que limitar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de beneficios. Esto, según indica la Comisión permitirá lograr un impuesto más equitativo y eficiente, en el que se repare la descoordinación internacional que “ocasiona cuantiosas pérdidas de ingresos para los Estados miembros, una carga fiscal más onerosa para los ciudadanos y el falseamiento de la competencia para las empresas que sí pagan lo que deben.”¹³⁹

¹³⁷ Comisión Europea (28 de enero de 2016). *Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del impuesto sobre sociedades*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159

¹³⁸ Comisión Europea (2016, enero). *Anti Tax Avoidance Package*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

¹³⁹ Comisión Europea (17 de junio de 2015). *La Comisión presenta un Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y eficiente en la UE*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5188

V. Capítulo 2. El impuesto sobre determinados servicios digitales.

Las operaciones de la economía digital suponen un nuevo concepto de actividad, lo que actualmente, plantea la necesidad de adaptar el sistema tributario creando nuevos tributos que las graven, no obstante, en los inicios del desarrollo de la economía digital (o digitalizada), ni las organizaciones internacionales, ni tampoco jurisdicción y doctrina fueron partidarias de crear impuestos específicos que gravasen la actividad económica en internet. Los nuevos modelos de negocio digitales tienen la posibilidad de explotar un nuevo elemento, los datos, que hasta ahora carecía de importancia económica. Los datos recopilados de los clientes o usuarios online, gracias a las nuevas tecnologías de análisis y recolección de datos como el *Big Data*, proporcionan información muy relevante sobre los perfiles de los consumidores, lo que otorga la posibilidad de ofrecer publicidad personalizada en función de dichos perfiles, lo que genera un impacto muy positivo en la propia empresa. Además, los datos recolectados son almacenados y vendidos a terceras empresas para que desarrollen su propio contenido, proporcionando importantes ingresos para la vendedora.¹⁴⁰

La apertura de la actividad económica a través de internet planteó por primera vez dichas cuestiones, y ante la evolución de la economía digital la OCDE propuso por primera vez la idea de crear tributos específicos¹⁴¹. El *Bit Tax*, con el que tributaríamos en función de la cantidad de información transmitida electrónicamente, fue descartado por ser contrario al principio de neutralidad tributaria, su falta de discriminación entre información personal y empresarial, así como tener importantes limitaciones tecnológicas en su implementación, pues los datos son gravados por su volumen y no por el valor económico.¹⁴² Un mecanismo autónomo sobre la renta autónoma de este tipo, que no grava los beneficios, desnaturaliza el IS cuestionando su carácter directo al gravar un índice indirecto de consumo. Por otro lado, aun reconociendo la deducibilidad de la retención en el IS en el Estado de residencia, no implica que cuente con una base imponible suficiente para aplicar la reducción.¹⁴³

Es en estas nuevas actividades, actualmente fuera del sistema de tributación donde quiere actuar la UE, que ha tratado de proponer una solución global a la fiscalidad de la economía digital basándose junto con la Directiva sobre la presencia digital significativa, en otros dos puntos

¹⁴⁰ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., pp. 4-5.

¹⁴¹ Junto con las posibilidades ya tratadas de adoptar los sistemas tributarios o la de dejar libre de imposición la actividad económica comercial. Esta última fue por la que se acabó optando, sustanciando dicha decisión en que el crecimiento económico y creación de empleo compensaría la erosión de las bases imponibles.

¹⁴² Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 9.

¹⁴³ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 86-87.

clave: la inclusión de los principios en la BICCIS de la propuesta de reforma, y la ampliación mundial del nuevo marco tributario digital con soluciones internacionales, para lo que se apoyará en la OCDE.¹⁴⁴

Como hemos indicado anteriormente el objetivo de la Unión es la adecuación del sistema tributario tradicional para conseguir un sistema más justo, y la compleción del Mercado Único digital de la UE se ha convertido en una prioridad política. Es decir, tratamos de redefinir las normas de tributación para evitar la erosión de bases imponibles y conseguir un gravamen equitativo entre empresas con independencia de su dimensión y capacidad de elusión y su grado de digitalización. Para ello se pretende “alinear tributación efectiva y generación de valor de acuerdo con el principio de libre competencia, teniendo en cuenta la cadena de valor de la economía digital” y excluyendo la conexión física con el territorio como criterio relevante¹⁴⁵, es decir, mediante la incorporación de una nueva definición de EP como “nexo” alternativo por el que se tribute en los estados con presencia comercial tengan o no presencia física. En torno a esto, desde la Comisión se plantearon unos objetivos tanto a corto como a largo plazo. En el medio/largo plazo encontramos una propuesta de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS). Mientras que en el corto plazo se han propuesto otras soluciones como es la creación de un impuesto “compensatorio” sobre los beneficios obtenidos en plataformas digitales que podría funcionar como un recargo del impuesto de sociedades o un impuesto independiente que afectaría a aquellas actividades que no han sido suficientemente gravadas. Otra propuesta que se planteó fue el establecimiento de “una retención a cuenta sobre el importe bruto de los pagos realizados a proveedores digitales no residentes”. Y, por último, un impuesto especial o tasa sobre cada transacción (publicidad o servicios digitales) realizada a distancia entre una entidad no residente con presencia económica significativa y un cliente nacional.¹⁴⁶

Estas conclusiones han sido acogidas por el ECOFIN que plantea la necesidad de negociar y llegar acuerdos viables a corto-medio plazo en los siguientes puntos: el alcance del denominado EP virtual, la revisión de los precios de transferencia y atribución de beneficios con criterios

¹⁴⁴ Parada, L. M. M. (2019), op. cit., p. 113.

¹⁴⁵ Todo ello con evidente similitud con la Acción 1 de BEPS.

¹⁴⁶ Este tipo de gravámenes de equiparación entre proveedores de bienes y servicios tienen los mismos problemas de desnaturalización e incompatibilidades con el Derecho de la UE y de congruencia con la capacidad económica, al pretender gravar la creación de valor en que participen clientes, mencionados con anterioridad. Sin embargo, cuentan con la ventaja de no requerir modificar los CDIs, pudiendo instituir situaciones de doble imposición, a pesar de su pretendida ordenación como indirecto y su indudable alusión a los impuestos sobre beneficios. (Nocete Correa, F.J., 2019, pp. 90-92).

en la línea de los sugeridos por la Acción 1 de BEPS; considerar los intangibles específicos, como la información operativa del negocio digital, como criterios de asignación de valor y fuente de beneficios sujetos a tributación; e implantar las medidas transitorias como el impuesto compensatorio que quedaría al margen de lo previsto en los CDIs y ya ha sido respaldada por países como Alemania¹⁴⁷, España, Francia e Italia.¹⁴⁸

Podemos diferenciar, por tanto, dos tipos de propuestas de directiva. Desde un plano teórico la solución ideal supondría incorporar el “*value creation input*” como criterio de atribución de beneficios a la jurisdicción de mercado y de distribución del poder tributario y redefiniendo el marco fiscal colectivo. Y una segunda medida provisional aplicada a escala europea frente a terceros a través de un impuesto indirecto sobre los ingresos de actividades digitales basada en la misma creación de valor de los datos de usuarios, cuyo control recaería en los Estados. Esta medida afectaría únicamente a determinadas actividades o servicios digitales llevado a cabo por grandes empresas.

Ambas medidas, según defiende Calderón, quedarían respaldadas a nivel político dado el clima de insatisfacción actual ante la percepción de una contribución injusta por parte de las grandes tecnológicas. Infra-imposición que parecen respaldar los datos, frente a un tipo medio del 23.2% de los negocios tradicionales, los modelos de negocio digitales tributarían por un tipo medio efectivo del 9,5%, algo que se hace especialmente injusto si tenemos en cuenta la contribución que hacen los usuarios a este tipo de negocios pues si seguimos los criterios de “*user value creation*” la mera presencia de los usuarios y potenciales consumidores, en el interfaz digital hace incrementar el valor publicitario, presuponiendo su contribución esencial al proceso de creación de valor.¹⁴⁹

A) Reforma común de las normas del impuesto de sociedades de la UE en relación con las actividades digitales

A raíz de los documentos publicados por el Consejo y la Comisión debemos revisar los aspectos de la tributación internacional que han quedado obsoletos para gravar los beneficios de la economía digital como las reglas tradicionales de reparto de beneficios conforme a la residencia

¹⁴⁷ Posteriormente, Alemania se ha mostrado contraria a implementarlo, proponiendo alternativas alineadas con las propuestas de la OCDE como un impuesto mínimo global anti-erosión de bases imponibles, con similitudes con el *Diverted Profit Tax* implementado por Reino Unido.

¹⁴⁸ GARRIGUES (2017). Iniciativas para regular la tributación de la economía digital en la UE. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/iniciativas-para-regular-la-tributacion-de-la-economia-digital-en-la-union-europea.

¹⁴⁹ Carrero, J. M. C. (2018).

fiscal o la fijación de un EP, el marco ofrecido por los CDIs e incluso el propio concepto de EP.¹⁵⁰ La Comisión plantea una evolución progresiva para conseguir la adopción de bases imponibles comunes, con el propósito de adoptar en primer lugar la Base Imponible Común del Impuesto de Sociedades (BICIS) para, posteriormente, aprobar la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS).¹⁵¹

Esta solución es de carácter estructural, como hemos indicado antes, de ahí que se establezca como el objetivo a largo plazo, pues pretende la remodelación del sistema tradicional adecuándolo a la economía digital, para que a largo plazo proporcione el entorno neutral tan buscado por la UE entre la economía tradicional y la economía digital, no solo a nivel interno, sino internacional, permitiendo que tanto las MNEs como las pequeñas empresas locales puedan competir en igualdad, y no se vean estas últimas sometidas a mayores gravámenes para poder contribuir y mantener el sistema público actual, todo ello con una única norma.¹⁵²

Por ende, no basta únicamente con una medida, sino que se trata de un plan conjunto que necesita de la redefinición del concepto de EP, en el caso de la UE, a través de la Presencia Digital Significativa, junto con las nuevas reglas de “*profit allocation*” a los EPs a través de las modificaciones en el MC OCDE y la red global de CDI.¹⁵³ Es decir, la reforma estructural societaria en la UE nacida de la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada necesitaría alterar la fórmula de reparto de las bases imponibles a la vez que se extiende el nexo con la presencia digital, confiriendo así fuerza a ojos del Parlamento¹⁵⁴ al proyecto de armonización de tributación societaria simbolizado por la BICC.¹⁵⁵

La Resolución BICIS busca que las sociedades hagan frente a sus obligaciones tributarias en las jurisdicciones donde se generan beneficios y tengan un EP mediante el establecimiento de una Base Imponible Común del Impuesto de Sociedades, de forma que aquellas con presencia digital significativa, pero sin un establecimiento físico, hagan frente a la misma carga tributaria que las eminentemente digitales. Al tratarse de una norma anterior a la Directiva, el Parlamento Europeo establece en su enmienda 40¹⁵⁶ requisitos propios para la determinación de la presencia

¹⁵⁰ GARRIGUES (2017).

¹⁵¹ Martínez Jiménez, F. J. (2019). La armonización fiscal en materia de sociedades en la Unión Europea. p.179

¹⁵² Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁵³ Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 15 de marzo de 2018, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)). http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0088_ES.html

¹⁵⁴ Informe del Parlamento UE de 22 y 26 de febrero de 2018 sobre las propuestas de CCTB/CCCTB.

¹⁵⁵ Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁵⁶ Resolución legislativa del Parlamento Europeo (15 de marzo de 2018).

digital significativa y, en consecuencia, del establecimiento permanente digital¹⁵⁷ mucho más restrictivos que la Comisión ya que, aunque puede afectar a un mayor número de empresas, afectaría únicamente a las grandes empresas.¹⁵⁸

Además, una de las ventajas que generaría la consolidación de las bases imponibles es la pérdida de utilidad de las estrategias de precios de transferencia que se producen dentro de los grupos consolidables, al calcularse las bases de manera armonizada y en consecuencia con información homogénea, a la vez que se elimina la incertidumbre para las partes vinculadas frente posibles comprobaciones tributarias y los conflictos internacionales consecuencia de la colisión de normas nacionales. Ventajas que únicamente surgirían en las operaciones vinculadas entre miembros adheridos a este sistema, no a nivel internacional que deberá seguir las comprobaciones habituales ante la posible elusión.¹⁵⁹

En el caso de la BICCIS la diferencia fundamental es la distribución de la base imponible consolidada entre los Estados mediante la fórmula del art 28 de la Propuesta, que dotará de potestad tributaria a cada Estado donde se sitúen filiales o EPs para que determinen su cuota tributaria, cuyo reparto procederá al finalizar el ejercicio del grupo.¹⁶⁰

De esta forma, a ojos de la CE la reforma de la BICCIS ofrece la posibilidad de modificar dos puntos clave para conseguir sus objetivos, la inclusión de la nueva definición de EP y la definición de las nuevas reglas de reparto de bases de beneficios generados por las MNEs que pueden desarrollarse¹⁶¹ para reflejar plenamente la actividad digital.¹⁶²

Con la propuesta de Directiva de “marco fiscal de una presencia digital significativa”, que prevé su potencial incorporación a las Propuestas de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS), la Comisión incorporaría los siguientes elementos:

- La modificación de legislación interna de EMs y sus CDI, sin perjuicio de la renegociación de los CDIs con países terceros a la luz de la Recomendación de la Comisión de 21 de marzo de 2018.
- Inclusión de las reglas de asignación de beneficios y de nexo.

¹⁵⁷ “El Parlamento Europeo entiende por “establecimiento permanente digital”: “...una presencia digital significativa de un contribuyente que presta en una jurisdicción servicios dirigidos a los consumidores o a las empresas de esta, de conformidad con los criterios establecidos en el artículo 5, apartado 2 bis...”. Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p.12.

¹⁵⁸ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p.13.

¹⁵⁹ López Laborda, J. (2020) Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar. pp.306-308

¹⁶⁰ Martínez Jiménez, F. J. (2019), op. cit. p.200.

¹⁶¹ Pese a reflejar actualmente la generación de valor, al basarse en los activos, las ventas y la mano de obra.

¹⁶² GARRIGUES (2017).

- La consideración de EPD mediante nexos alternos, cuya propuesta de definición considera susceptible de internacionalización mediante el marco BEPS.
- Definición de los servicios digitales limitándolos con los criterios establecidos de “servicios prestados electrónicamente” del ámbito objetivo del IVA, es decir, aquellos prestados a través de internet de manera esencialmente automatizada.
- Las Reglas de Atribución de Beneficios. La Comisión parte de los estándares internacionales de atribución de beneficios a los EPs¹⁶³, sin embargo, estos no se erigen como regla general internacional ni europea. Por ello, entiende que el criterio de “funciones humanas sustantivas” al que alude el EPV debe ser auxiliado por otros que permitan considerar como funciones económicamente significativas relevantes aquellas actividades desarrolladas por empresas en el territorio del Estado fuente a través de “interfaz digital relacionado con datos y usuarios” para los que no es necesaria la presencia de personas físicas. Considera por ello como actividades económicamente relevantes una lista abierta utilizando el método *Profit Split* para la atribución de beneficios entre el EPD y la casa central, sin perjuicio de métodos más adecuados. Señala también, que a la hora de realizar la atribución de beneficios al EPV debe tenerse en cuenta las “*DEMPE functions*”¹⁶⁴ de activos intangibles en el desarrollo de actividades económicas significativas por la “presencia digital” aun sin estar vinculadas al capital humano.
- El gravamen de la renta del EPD coincidiría con el general de los EPs de EM.

El ámbito de aplicación a la espera de la incorporación de la nueva definición de EP para incluir la presencia digital y las reglas de atribución a los EPs derivados de presencia digital significativa en los CDI, serán los EM y los países terceros con los que no exista CDI.¹⁶⁵

La BICCIS¹⁶⁶ se basa, por tanto, en la sustitución del principio de plena competencia de la fiscalidad internacional por “un tratamiento del grupo multinacional de modo unitario, con una fórmula de reparto entre los Estados implicados en base a distintos factores como masa salarial, activos, empleados y ventas” lo que implicaría una base armonizada sobre la que aplicar la fórmula de reparto de beneficio.¹⁶⁷ Esta base impositiva incluiría “las deducciones fiscales transfronterizas a empresas residentes en un Estado miembro por pérdidas incurridas por sucursales o filiales de otros Estados miembros” lo que aumentaría la eficiencia, transparencia

¹⁶³ Principios de empresa separada e independiente y atribución de beneficios atendiendo a los estándares marcados por la OCDE que utiliza las como criterio clave las funciones humanas sustantivas. Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁶⁴ Funciones de Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación.

¹⁶⁵ Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁶⁶ COM (2016) 683, 25 de octubre.

¹⁶⁷ Carrero, J. M. C. (2018).

y simplicidad permitiendo a las empresa con actividad transfronteriza dentro de la UE, contabilizar los ingresos de todo el grupo según normas fiscales consolidadas.¹⁶⁸

Esta directa armonización a través de la BICIS facilitaría el establecimiento de EP en la UE, evitando la doble imposición y la reducción de costes administrativos y de cumplimiento, con una mayor individualización jurídico-tributaria del EP. Sin embargo, los nuevos factores de distribución para determinar la base imponible correspondiente a los miembros de los grupos, incluyendo los EP, “puede introducir modificaciones sobre el cálculo de la renta atribuible a un EP conforme a los postulados convencionales.”¹⁶⁹

La inclusión por la Comisión Europea, ya en el 2011 como en 2016 en la Directiva se recoge una fórmula de reparto basada en los factores de ventas, activos y trabajo, con la que distribuir la base consolidada común determinada por los miembros del grupo, tiene su fuente en las fórmulas de reparto que aplican tanto EEUU como Canadá. Además, el Parlamento Europeo en su enmienda 42 al artículo de la propuesta de Directiva incluye un tercer factor, el de los “datos”, valorando a la par tanto los datos recogidos como los explotados por cada miembro del grupo sobre el total, como determinante en la creación de valor de actividades digitales. Quedando la fórmula como:

$$BI(A) = \left[\frac{1}{4}x \frac{Ventas A}{Ventas grupo} + \frac{1}{4} \left(\frac{1}{2}x \frac{Salarios A}{Salarios grupo} + \frac{1}{2}x \frac{n^o empleados A}{n^o empleados grupo} \right) + \frac{1}{4}x \frac{Activos A}{Activos del grupo} + \frac{1}{4} \left(\frac{1}{2}x \frac{Datos recogidos A}{Datos recogidos grupo} + \frac{1}{2}x \frac{Datos explotados A}{Datos explotados grupo} \right) \right] \times BICIS$$

Fuente: López Laborda, J. (2020)

Donde A es el miembro del grupo para el que aplicamos la fórmula.

Estos factores han sido objeto de numerosas críticas por parte de algunos de los estados miembros, oponiéndose a dicha fórmula de reparto. Por ejemplo, Irlanda considera manipulable el factor trabajo, mientras que otros países como Bulgaria no lo consideran adecuado por la distancia salarial que perjudicaría a los países con niveles inferiores.¹⁷⁰

Esta fórmula requiere de una mejora que considere los activos intangibles y financieros, que gracias a la información de los grupos empresariales con la que no contaban al iniciarse el

¹⁶⁸ Martínez Serrano, A. (2019). Últimos avances en la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea.

¹⁶⁹ Priego, J.J. y Cano, J. (2013).

¹⁷⁰ López Laborda, J. (2020), op. cit., pp. 312-331.

sistema BICCIS que permitirá hacer informes de impacto que reflejen el efecto real del sistema y las formas de incluir a estos activos. Debemos tener en cuenta que, pese a que su ausencia no impide una asignación adecuada, la excepción no refleja la importancia que tienen en la economía.¹⁷¹

El hecho de que la Directiva BICCIS supondrá la pérdida de soberanía fiscal por los miembros de la UE en algo tan notable como este impuesto, además de las dificultades estructurales de comprobación e inspección para la administración tributaria del país de la matriz del grupo empresarial, con posición preferente en la comprobación de la BIC; constituyen importantes obstáculos a superar.¹⁷² Por ello, aunque se esperaba la aprobación de dicha Directiva antes de finalizar el año 2019 para que empezara a aplicarse a partir del 1 de enero de 2020, al adoptarse con base en el art. 115 TFUE requiere de la aprobación unánime del ECOFIN, lo que ante la falta de consenso político y las dificultades técnicas que plantea, así como sus posibles repercusiones para consensuar una solución global al margen de la UE, como indicó la OCDE, esta iniciativa parece quedarse paralizada a la espera de la evolución del marco internacional y la solución definitiva y a largo plazo para la economía digital que debe ofrecer la OCDE en este año 2020.¹⁷³

Ha sido la propia OCDE la que ha puesto en duda la conveniencia de esta fórmula de reparto, al criticar “la incapacidad de la fórmula de considerar las características propias de las entidades, las diferencias geográficas, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por los miembros del grupo” a la vez que pone en entredicho el respeto que tendría dicha medida al principio de plena competencia (en que basa la OCDE sus directrices, y que necesita el principio de individualidad de las partes para ser efectivo). Pero no son los únicos problemas en los que hace hincapié, poniendo de manifiesto las dificultades técnicas que conllevaría la aplicación de dicha propuesta, que van desde el excesivo coste administrativo que supondría aplicarlo a nivel global, la elusión de los tipos de cambio y las operaciones intragrupo, a la imposibilidad de constatarse como solución real hasta que no sea de obligado cumplimiento en todos los países, pues de no ser así persistirían los conflictos internacionales.¹⁷⁴

Ante la asimetría actual entre los lugares de tributación frente los de generación de valor añadido, y “la participación de los usuarios y la necesidad de fijar el criterio de sujeción y las

¹⁷¹ López Laborda, J. (2020), op. cit., p.354.

¹⁷² García, G. P. (2019). El Impuesto sobre Sociedades españoles en el contexto de la política fiscal europea. *Studi Tributari Europei*, 8(1), 59-92.

¹⁷³ Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁷⁴ López Laborda, J. (2020), op. cit., pp. 331-332.

reglas de atribución de los beneficios”; la falta de acuerdo a nivel internacional en lo relativo a la economía digital, ha llevado a algunos países a implementar medidas unilaterales y, por tanto, descoordinadas (lo que pone en duda su eficacia real); ¹⁷⁵ y parece más probable que la solución planteada como transitoria acabe convirtiéndose en definitiva, y el ISD se transfiera a nivel internacional.¹⁷⁶

Si analizamos el impacto que podría tener las propuestas en el marco español, parece diferir las del 2011, que proyectaban un impacto positivo sobre la base imponible del sector industrial y negativo en el financiero, de las de 2016 en que la recaudación conforme la fórmula común¹⁷⁷ a todos los países. Esta caída podría justificarse en la reducción del tipo aplicable entre 2011 y 2016 que per se genera un impacto negativo.¹⁷⁸

En cuanto al impuesto español, las últimas reformas que se han llevado a cabo parecen ir encaminadas a reducir la vulnerabilidad del impuesto, incoherente con el marco internacional y que pese a su alto tipo consigue recaudaciones bajas. Si analizamos la Exposición de Motivos de la LIS, podemos observar cómo los objetivos marcados se encuentran alineados con las acciones de la OCDE y las medidas del Plan BEPS. La reforma llevada a cabo el pasado año tiende a la integración con los países europeos “a la vista de las novedosas disposiciones, incluso atractivas de rentas, como la ausencia de un gravamen mínimo de los dividendos o de las rentas derivadas de la transmisión” y fomenta el establecimiento de filiales en otros países (con el modelo de eliminación de doble imposición) y con ello la internacionalización de las empresas españolas, favoreciendo la competitividad y atractivo para inversores extranjeros.¹⁷⁹

B) La propuesta de un impuesto provisional sobre ciertos ingresos de actividades digitales

Actualmente la UE se ha adelantado a las propuestas internacionales sentando las bases de las futuras nuevas reglas de tributación elaborando la propuesta de directiva relativa a la imposición de un Impuesto sobre los Servicios Digitales para buscar, al igual que con el nuevo concepto

¹⁷⁵ de Pablos, J. F. G. (2019).

¹⁷⁶ Carrero, J. M. C. (2018).

¹⁷⁷ “Sin considerar los efectos de la deducción de I+D, sin tener en cuenta la bonificación en concepto de crecimiento e inversión y considerando que el tipo impositivo español no sufre modificaciones.” (López Laborda, J. 2020, p.330).

¹⁷⁸ López Laborda, J. (2020), op. cit., p. 330.

¹⁷⁹ García, G. P. (2019).

de presencia digital significativa, evitar las pérdidas de recaudación y adecuar el sistema tributario a la realidad económica digital.¹⁸⁰

Inicialmente esta segunda opción nació como solución a corto plazo, sin embargo, actualmente no está claro si el nuevo impuesto será finalmente una solución provisional, como en su germen, o si finalmente convivirá con la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades.

La opción de presentar un impuesto compensatorio o *Equalization Tax* como fórmula alternativa que garantice un “pago justo” por parte de las multinacionales digitales a la jurisdicción de mercado parece ir abriéndose camino entre los socios europeos, pese a la oposición de algunos estados miembros.¹⁸¹

En respuesta a la situación actual, para atenuar los efectos de la no aplicación del principio de suficiencia tributaria y, como consecuencia, de poder aplicar en un periodo breve de tiempo un nuevo concepto de establecimiento permanente, se crea el ISD como una propuesta coyuntural.¹⁸² Esperando además, que el impuesto de sociedades grave de manera uniforme a todas las empresas que presten servicios en un territorio nacional, sujetando las rentas de servicios de intermediación, publicidad y venta de datos digitales de empresas internacionales; las propuestas europeas recogen en su propio preámbulo que el problema de imposición que plantean las operaciones digitales para gravar allí donde generan valor, obtendría una mejor solución mediante la adopción por todos los EM de la BICCIS (que incluiría el nuevo concepto de EP).

Por otro lado, la aplicación de este impuesto transitorio de determinados servicios digitales podría acabar repercutido en los clientes que verían incrementados los precios de adquisición en el campo de actividad de la publicidad digital para las empresas y, en consecuencia, los productos de las empresas nacionales en los *marketplace* internacionales. Esto supondría una disminución de la competitividad frente a extranjeros no sujetos a la tasa.

Además, se intuye que la aplicación sobre determinadas actividades digitales de un posible impuesto indirecto podría crear un impacto negativo sobre el crecimiento, el empleo y la competitividad, pudiendo ser a su vez discriminatorio.¹⁸³

¹⁸⁰ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 13.

¹⁸¹ Moreno, S. (2018).

¹⁸² Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 14.

¹⁸³ Parada, L. M. M. (2019), op. cit., pp. 138-139.

La OCDE también es crítica con este impuesto a través de su Informe Intermedio¹⁸⁴ pues la propuesta es contraria a los principios de simplicidad y neutralidad al establecer medidas específicas. Igualmente, es contraria a los trabajos de alineación¹⁸⁵ de la CE enfocados al gravamen del beneficio empresarial.¹⁸⁶

Por ello, frente a estos inconvenientes, es la solución a largo plazo planteada desde la UE, la del tributo directo que sobre la ampliación del concepto de EP “alcance el gravamen de las rentas resultantes de la presencia virtual significativa”, la más idónea. Autores como Mulero son partidarios de esta propuesta con la aplicación de un régimen transitorio del tributo directo para operaciones entre empresas que ayuden a implantar definitivamente el impuesto europeo. Solucionándose las deficiencias técnico-jurídicas de la propuesta delimitando el ámbito de aplicación, elementos a los que vinculan los límites cuantitativos y aumentando la precisión en lo relativo a la atribución de beneficios, y la solución de los obstáculos del tributo indirecto podría suponer la sustitución del régimen transitorio del tributo directo y contribuir a la implantación definitiva del impuesto europeo.¹⁸⁷

Comparte Calderón la opinión de que la aplicación del impuesto sobre ingresos derivados de servicios digitales configurado como indirecto resultaría discriminatorio al prescindir de algunos servicios mientras que los principales sujetos pasivos del mismo serían multinacionales americanas, pudiendo complicar la formación de soluciones globales y generando tensiones proteccionistas dado el unilateralismo europeo.¹⁸⁸

Nocete, incluso señala el abandono por la CE en la Directiva de establecer un sistema común de ISD que alinee la situación entre operadores digitales extranjeros y residentes ante los supuestos de ausencia de tributación, sustituyendo su finalidad por la extensión unilateral de la potestad tributaria del Estado de destino, definiendo indiscriminadamente el ámbito objetivo de aplicación a los ingresos brutos de actividades recogidas en el art. 3. Establece para la UE una “ilusión” fiscal digital mediante “figuras tributarias atípicas” análogas a los aranceles y cuestionable convivencia con los principios de capacidad económica y neutralidad.¹⁸⁹

¹⁸⁴ Quien, por otro lado, obviaba la incompatibilidad de un impuesto de este tipo con los CDIs, pese a señalar las características que debían reunir los impuestos de este tipo para evitar la intrusión en el ámbito aplicativo delimitado en el art. 2 MCOCDE.

¹⁸⁵ Previa modificación de los criterios de reparto para gravar las rentas excluidas gracias a los CDI.

¹⁸⁶ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 109-110.

¹⁸⁷ Parada, L. M. M. (2019), op. cit., pp. 138-139.

¹⁸⁸ Carrero, J. M. C. (2018), op. cit., pp.5-7.

¹⁸⁹ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 111-113.

La propuesta se configura como un impuesto indirecto fundamentada en el art. 113 TFUE por lo que necesita unanimidad y de un procedimiento especial para su aprobación, en consecuencia, debido a los diferentes enfoques para afrontar la economía digital de los EM su aprobación se ha dilatado en el tiempo. Este impuesto trataría de gravar la aportación de los usuarios a las empresas que realizan ciertas actividades digitales, es decir, ingresos derivados de transacciones B2B/B2C, proyectándose sobre los ingresos brutos de actividades digitales con significativa contribución de valor por parte de los usuarios. Esto se traduce en los servicios prestados: que incluyen la monetización de datos de los usuarios por medio de poner a disposición “*advertisement space*”, es decir, inclusión en interfaces digitales de publicidad dirigida a sus usuarios, los que ponen a disposición de los usuarios servicios de intermediación (*marketplace*) donde intercambien bienes y servicios directamente entre ellos¹⁹⁰, y los de transmisión de datos de usuarios o generados por actividades desarrolladas por usuarios a través de interfaces digitales (gravando solo la transmisión de datos de usuarios monetizables, excluyendo “la recopilación o tratamiento digital de datos para fines internos de la empresa o la cesión de los mismos a otras partes sin medir remuneración”). La memoria constituye así una lista cerrada de los servicios excluidos pero el art 3 de la Directiva no los limita claramente el ámbito de aplicación, además, establece los ingresos gravables con arreglo al ISD (DTS en inglés), no siendo calificados a tal efecto los prestados por una entidad a otra que formen parte de un grupo consolidado a efectos contables.

En cuanto al ámbito subjetivo, serán gravadas las prestaciones de servicios transfronterizas entre EM, internas dentro de un EM y las de países terceros con EM de aquellos negocios que cumplan dos condiciones acumulativas:

- 1º. Los prestadores de servicios recogidos en el ámbito objetivo.
- 2º. Que superen solidariamente dos umbrales:
 - a) Ingresos mayores de 750 millones de euros por el grupo (umbral alineado con el estándar mínimo de la acción 13 de BEPS)
 - b) Ingresos anuales superiores a 50 millones derivados de la prestación de servicios digitales dentro de la UE.

Serán gravadas, por tanto, entidades y EPs residentes en un EM que obtengan ingresos en otro EM o en su Estado de residencia y aquellas no residentes en la UE cuyos ingresos son derivados de servicios digitales en un EM de la UE.

¹⁹⁰ Dejando fuera de gravamen los servicios de puesta a disposición de usuarios de “contenidos digitales/soluciones” por no considerar la aportación relevante al negocio. Las exclusiones del art 3.4 de la directiva se justifican en la memoria de la propia Directiva. (Carrero, J. M. C., 2018, p.6)

La Comisión señala el criterio *user value creation* como el idóneo para determinar el EM con legitimidad para la recaudación del impuesto, utilizando la IP del usuario para su geolocalización. Se prevé también, el establecimiento de requisitos específicos de declaración de actividades digitales y usuarios junto con un mecanismo de “*One-Stop-Shop*” para la declaración. Además, el impuesto del 3% sobre los ingresos brutos¹⁹¹ de las entidades, será objeto de reparto entre los EM atendiendo a criterios que determinan el lugar de gravamen:

- a) En servicios de publicidad se utilizará el número de veces que un anuncio aparece en un aparato de un usuario localizado en ese estado.
- b) Para los *online marketplace* se tendrá en cuenta los usuarios localizados en un EM que realicen transacciones subyacentes.
- c) El número de cuentas de usuarios en un EM en el caso de redes sociales.
- d) Para las actividades de monetización de datos lo marcan los usuarios del EM cuyos datos han sido monetizados.

La aplicación de estos criterios supone la distribución de los ingresos en base a un reparto formulario. Además, sin perjuicio del sistema de “*One-Stop-Shop*” en línea, el impuesto se gestionará mediante una declaración-liquidación en periodos impositivos y devengo anuales¹⁹²; señalando la propia Directiva la importancia de la cooperación administrativa e intercambio de información.¹⁹³

El posible impacto que podría generar la aplicación de dicho impuesto al margen de los objetivos para los que fue diseñado es variado. Hay que tener en cuenta que el impacto no está exento de puntos críticos como las dudas sobre la compatibilidad con los principios de capacidad tributaria e igualdad, puesto que podría superar el margen bruto de la operación, quedando en entredicho su constitucionalidad. Otro de ellos lo encontramos entre los supuestos de deducibilidad del impuesto, y conectado con el anterior, “en muchos casos existiría un problema de doble imposición interna e internacional ya que se gravan operaciones domésticas y transfronterizas” lo que plantearía también problemas con los CDI¹⁹⁴ que cuentan con medidas para evitar la doble imposición, algo que técnicamente quedaría resuelto con la

¹⁹¹ A tales efectos, se considerarán los comprendidos en el hecho imponible sin deducciones de costes, sin opción a deducir impuestos soportados, aunque excluye de la cifra de ingresos el IVA e impuestos similares, sobre los ingresos brutos agregados. (Carrero, J. M. C., 2018, p.7)

¹⁹² Tendrá que ser abonado en los siguientes 30 días laborales desde la finalización del periodo impositivo, pudiendo los EM imponer obligaciones que garantice el pago efectivo del ISD y sirvan ante la lucha contra la elusión, evasión y fraude fiscal. (Cerrillo, R. Á., 2019, p.14)

¹⁹³ Carrero, J. M. C. (2018), op. cit., pp.5-7.

¹⁹⁴ Pues la finalidad subyacente es reconocer mayor potestad tributaria a los estados de destino al gravar rentas empresariales con el establecimiento de un gravamen de equiparación. A pesar de calificarlo como indirecto para desvincularlo de las reglas de reparto pertenecientes al ámbito objetivo de los CDIs (Nocete Correa, F.J., 2019, pp. 114-115).

calificación del impuesto como indirecto. Sin embargo, al concretarlo como indirecto y basar la creación de valor que justifica el gravamen en la “mera existencia de demanda en un mercado” se solapa con el IVA y otros impuestos que operan sobre consumos específicos.¹⁹⁵

Además, entre los problemas que debe hacer frente el proyecto debemos tener en cuenta que puede generar distorsiones económicas, afectando a un grupo de MNEs más allá de las tecnológicas para las que se ha configurado, quedando esta configuración en entredicho ante su cuestionable carácter discriminatorio y “carácter redundante”, con una regulación contraria al derecho europeo y tratados fiscales internacionales. En otro orden de ideas, ante la falta de consenso actual y el rechazo por algunos países, pudiendo favorecer el unilateralismo, aumentando con ello los costes de cumplimiento y riesgos de doble imposición, queda en entredicho la aprobación de la medida. Por último, debemos tener en consideración la dilatación para la aprobación de esta medida concebida como solución a implementar a corto plazo, lo que podría producir, al igual que con los desarrollos de las soluciones a largo plazo, una dudosa efectividad por la posible obsolescencia en el momento de su entrada en vigor, dado el entorno tan dinámico sobre el que extienden su efectividad.¹⁹⁶

Esta medida prevista para su trasposición antes del 31 de diciembre de 2019, para que empezara a surtir efecto a partir de enero de 2020, debido a la falta de consenso¹⁹⁷ se amplió el plazo a la espera de la dirección marcada resolución final de la OCDE en el año 2020, pese a constituir una medida provisional a la espera de la medida estructural que la dejaría sin efecto.¹⁹⁸ Además, tratando de facilitar su aprobación se ha propuesto limitar la aplicación de la Directiva hasta el año 2025, y ya se planteó desde el pasado año la necesidad de aplazar la entrada en vigor al año 2021¹⁹⁹.

Por su parte, desde la OCDE en su informe presentado sobre el impacto de las reformas fiscales²⁰⁰ se ratifica el compromiso para alcanzar un acuerdo a final de año, previendo un coste de inversión directo pequeño en la mayoría de los países. El consenso perseguido con el Marco Inclusivo lo encontramos concretado en los dos pilares formulados por la OCDE, centrado el primero en la atribución de beneficios, regulación del nexo y potestad en la asignación de

¹⁹⁵ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 114.

¹⁹⁶ Carrero, J. M. C. (2018), op. cit., pp.7-8.

¹⁹⁷ Oposición de Irlanda, Dinamarca, Suecia y Finlandia en marzo de 2019. (de Pablos, J. F. G., 2019, p. 5)

¹⁹⁸ Carrero, J. M. C. (2018), op. cit., p. 8.

¹⁹⁹ Turu, A. (11 de diciembre de 2018). *La polémica generada alrededor del impuesto sobre servicios digitales no evita que siga adelante*. 06/04/2020. <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/diciembre-2018/sigue-adelante-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales>

²⁰⁰ OCDE – París, 13 de febrero de 2020.

derechos de imposición de los Estados; y el segundo en la protección de la base imponible. El efecto combinado de ambos pilares tendría un impacto positivo en los ingresos mundiales del 4%, aportando el Pilar Uno una pequeña ganancia en los ingresos fiscales para la mayoría de jurisdicciones (más de la mitad de los ingresos provendrían de 100 grandes grupos de multinacionales), y recaudando el Pilar Dos una importante cantidad de ingresos fiscales adicionales (por la reducción de traslado de beneficios por las MNEs)²⁰¹. El ISD sería el primero en incorporar las nuevas reglas del Enfoque Unificado de conformidad con el Pilar Uno centrándose en la creación de valor digital del usuario (recogiendo las nuevas reglas sobre qué parte de las utilidades debe gravarse y de nexos).²⁰²

Este trabajo se planteaba para presentarlo en un nuevo Informe Fiscal del Secretario General de la OCDE durante la siguiente reunión de ministros de finanzas del G20 y gobernadores de bancos centrales en Riad, Arabia Saudita, del 22 al 23 de febrero. Sin embargo, la preocupación por la crisis del coronavirus y sus implicaciones en la economía mundial se incluyeron como temas principales de la reunión. Pese a ello, la fiscalidad digital fue objeto de elogio en la declaración del G20, apoyando el Enfoque Unificado y el avance del Pilar II como base de las negociaciones. En cuanto a las tensiones provocadas por el ISD entre Estados Unidos y Europa, que centró gran parte de los debates, se coincidió en que el escenario correcto es la OCDE (teniendo en cuenta los progresos necesarios en los Pilares I y II) dado el compromiso por una solución de consenso para finales del año 2020.²⁰³

- Marco internacional

A nivel europeo la propuesta de Directiva 2018 ISD actualmente se encuentra pendiente de aprobación a la espera de los acuerdos internacionales que se obtengan en el informe final de la OCDE previsto para este año 2020. Sin embargo, no todos los países están a la espera, algunos como Francia ya han adoptado su propio impuesto (aunque lo ha suspendido por las amenazas de represalias de EEUU) y España que, tras el fallido intento del año 2019, desarrolló

²⁰¹ OCDE (13 de febrero de 2020). *La OCDE presenta un análisis que muestra el gran impacto de las reformas fiscales internacionales propuestas*.

<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/laocdepresentaunanalisisquemuestraelgranimpactodelasreformasfiscalesinternacionalespropuestas.htm>

²⁰² Rosembuj, T. (2019). La fiscalidad digital. El pilar uno y pilar dos de la OCDE. pp. 1-5.

²⁰³ *Cambio climático, coronavirus y fiscalidad digital en la reunión del G20*. (24 de febrero de 2020). Profesionales Hoy. <https://profesionaleshoy.es/blog/2020/02/24/cambio-climatico-coronavirus-y-fiscalidad-digital-preocupaciones-del-g20/155188>

su proyecto al amparo del Proyecto de Directiva y de la OCDE, y finalmente lo aprobó el pasado febrero, aunque las primeras liquidaciones tendrán que esperar a finales de año.²⁰⁴

Pero España no ha sido la única jurisdicción en legislar unilateralmente un impuesto igual o similar al europeo, pese a seguir considerándose por la Comisión como una opción transitoria, para conseguir aumentar su recaudación. Dentro de la UE Italia, Francia, Hungría y España ya lo han legislado; y fuera de la UE encontramos a India, Israel y Arabia Saudí.²⁰⁵ Otros países como Alemania y Reino Unido han optado por desarrollar la ruta marcada por la OCDE optando por los principios anti abuso de BEPS, encaminando sus esfuerzos normativos hacia una tributación mínima internacional (en lugar de por un nuevo impuesto); contando con la ventaja de no supondría romper el *status quo* al no contradecir el reparto internacional ni los CDIs.

El proyecto español aprobado en el Consejo de Ministros del día 18 de enero de 2019 se vio frustrado por la disolución anticipada de las Cortes, configurado como un impuesto indirecto, gravaría con un tipo del 3% los ingresos de las prestaciones de servicios digitales que no existirían sin la intervención de usuarios que se presten en el territorio español, para lo que utilizarán como criterio de localización la IP de los usuarios. El hecho imponible viene limitado por la mediación a través de una interfaz digital. Los servicios digitales que gravaría serían exclusivamente los de publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos de empresas cuya cifra de negocios del año anterior supere los 750 millones y los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales supere los 3 millones. Señalan también la no sujeción de minoristas y excluidos. Se trata, por tanto, de un impuesto alineado con el proyecto europeo.²⁰⁶ El Consejo de Ministros aprobó el 18 de febrero y publicado en el BOE el 28 de febrero de 2020 el Proyecto de Ley sobre Determinados Servicios Digitales remitido a las Cortes para su aprobación final. Este Proyecto, con contenido idéntico al aprobado por el Consejo de Ministros en enero de 2019, únicamente se ha visto modificado por la eliminación de la Disposición final cuarta.

Desde el Gobierno se aplaza el pago del impuesto a final de año, lo que permitirá llevar a cabo las posibles negociaciones internacionales y las penalizaciones arancelarias por parte de EEUU (algo que ha sucedido ya con el impuesto francés), y según apuntan las fuentes, ver las

²⁰⁴ de Pablos, J. F. G. (2019)

²⁰⁵ Cerrillo, R. Á. (2019), op. cit., p. 15.

²⁰⁶ de Pablos, J. F. G. (2019) , op. Cit., pp. 7-8.

conclusiones que se alcanzan desde la OCDE y la UE pese a que desde Moncloa defienden su alineación con la trazada por los organismos internacionales.²⁰⁷

Además, no está exento de críticas, pues son numerosos los que detractores de la medida que tachan de compleja e ineficaz, pues a la “dificultad de determinar en la práctica cuales son los hechos imposables” por lo que hay empresas que desconocen si se verán afectadas o no por el impuesto, se le une la difícil aplicación y la ausencia de mecanismos de control que hace que pese a querer cumplir con la Ley, los contribuyentes no sean capaces de saber si están cumpliendo.²⁰⁸ Asimismo, al presuponer que es en España donde los servicios digitales “crean valor” entra en contradicción con las Acciones 8 a 10 de BEPS.²⁰⁹ Conjuntamente, habría que tener en cuenta los posibles efectos negativos para la economía que tendría desarrollar al margen del consenso el Proyecto de Directiva, a pesar de las recomendaciones reiteradas por los organismos de la necesidad de ser sometidas estas reformas a las normas consensuadas de la OCDE.²¹⁰

Ante unas ilógicas expectativas recaudatorias iniciales de 1.200 millones²¹¹, cifras que ya han revisado a la baja, en contrapartida el impacto en la economía española podría suponer una reducción de los beneficios empresariales, entre 450 y 562 millones anuales, y un impacto en el crecimiento negativo que bloquearía el desarrollo digital. Además, sumado al aumento del coste del uso de plataformas y marketing online, supondrá la caída en las ventas por el traslado del precio al cliente final y al haber sido tomadas estas medidas unilateralmente, afrontaríamos un riesgo de deslocalización exponencial. Todo ello en conjunto supondría una repercusión para los para los consumidores de entre 515 y 655 millones anuales según indica el informe de *PwC*.²¹² Por tanto, las exageradas expectativas del Gobierno español, sobre un impuesto de dudosa capacidad recaudatoria, parecen encaminadas a generar una ilusión fiscal digital ensalzada sobre un armazón artificioso que entra en contradicción con los CDIs (privando de seguridad jurídica), el principio de sustancia sobre forma y su finalidad declarada, a la par que constituyen una “planificación normativa agresiva” irresponsable y carente de justificación.²¹³

²⁰⁷ Aunque con algunas reglas específicas para determinar la base imponible. (Cerrillo, R. Á., 2019, op. cit., p.8)

²⁰⁸ Arrieta, E. (23 de febrero de 2020). 'Tasa Google': un impuesto ambiguo es un impuesto ineficaz. *Expansión*.<https://www.expansion.com/economia/2020/02/23/5e50131ce5fdea35368b45f3.html>

²⁰⁹ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., p. 117.

²¹⁰ de Pablos, J. F. G. (2019), op. cit., pp. 13-15.

²¹¹ La previsión optimista de la CE para el conjunto de la UE era de 4.700 millones de euros (incluyendo Reino Unido). Teniendo en consideración el peso de la economía española sobre el PIB europeo del 7,5% y del 9,1% en indicadores digitales, la cifra española carece de sustento.

²¹² de Pablos, J. F. G. (2019), op. cit., pp. 12-13.

²¹³ Nocete Correa, F.J. (2019), op. cit., pp. 120-125.

VI. Conclusiones

Primera. A lo largo del presente trabajo hemos constatado cómo la transformación digital se ha acelerado y transformado abruptamente en los últimos años de una manera casi disruptiva, este hecho ha provocado la necesidad por parte del ámbito de la fiscalidad de responder a dicho progreso. Examinando los puntos fiscales críticos, podemos darnos cuenta de la necesidad de adaptar nuestro sistema tributario nacional, europeo e internacional al nuevo entorno digital y globalizado en el que vivimos. Debemos ser capaces de rediseñar o incluso reinventar nuestro sistema, erigido con las reglas de un modelo económico del siglo pasado, para modernizarlo y adecuar su validez. Las nuevas características del entorno digital a las que debemos responder desde el punto de vista de la fiscalidad, tales como la desmaterialización y crisis del principio de presencia física, la importancia de los activos intangibles, los datos y su creación por parte de los usuarios; así como el surgimiento de nuevos modelos de negocio, teniendo en cuenta el consenso en el reparto de soberanías fiscales en que se basa la fiscalidad internacional, supone que desde iniciativas como BEPS se trate de alinear la fiscalidad con los nuevos paradigmas de creación de valor y sustancia económica.

Segunda. Desde que se iniciara esta labor la doctrina ha ido analizando las soluciones propuestas, y aunque el objetivo final parece claro a nivel internacional, lo cierto es que la solución se está haciendo esperar. La OCDE fue pionera comenzando a señalar los puntos débiles del sistema y advirtiéndolo de cómo las bases imponibles se estaban viendo erosionadas, aunque posteriormente ha sido la UE la que ha comandado la iniciativa en esta materia. Como consecuencia del análisis que identifica los problemas, los cuales han ido avanzando y aumentando como consecuencia de una economía cada vez más digitalizada e internacionalizada desde que comenzara dicho análisis, desde los distintos países y organismos internacionales son varias las vías que se han abierto. Es notorio que, ante un problema sistémico de obsolescencia en los conceptos, como nuestro punto de partida, donde se dan la unión de la presencia física a la explotación económica, la solución no es sencilla dada la magnitud y las ramificaciones sobre las que ha de tener efecto para conseguir ser eficaz, así como los intereses contrapuestos de los Estados ante una herramienta de atracción de empresas, inversión y riqueza como son los Impuestos de Sociedades y los Establecimientos permanentes.

Inicialmente se planteó un posible procedimiento reinterpretativo del concepto de EP, que fue descartado ante su incapacidad para englobar las nuevas realidades sin frustrar el espíritu de las normas. Por ello, se planteó como solución la reconstrucción de dicho concepto de modo que

incluyese este nuevo entorno digital, lo cual pareció obtener el respaldo internacional. Sobre esta solución comenzó a trabajar la OCDE, sin embargo, ante la lentitud de esta para consensuar una reforma, la Comisión Europea también comenzó a trabajar en su propia propuesta, obteniendo como resultado dos propuestas paralelas para un nuevo concepto de establecimiento permanente, un Establecimiento Permanente basado en la Presencia Económica Significativa y otro basado en la Presencia Digital Significativa respectivamente. Tras el análisis comparativo de ambas propuestas, podemos concluir cómo ninguna de ellas está exenta de problemas y desafíos tanto en el plano teórico-técnico como en su implementación. Del mismo modo, es evidente el impacto positivo que tendrían cualquiera de ellas al constituirse como nexo, creando una presencia gravable para entidades que hasta ahora nunca han tributado en algunos estados al no tener un EP y, por tanto, sin que en dichos estados hubiese posibilidad de atribución de beneficios. Quizá sea por lo ambicioso del objetivo de una propuesta sin fallos (ni posibles casos de exclusión que abran las puertas a la elusión) lo que complica aún más el consenso internacional.

Tercera. Las propuestas en sí, como hemos dicho, también plantean retos muy importantes en su implementación (aparte del problema obvio de cómo se va a poder contabilizar) y posibles debates doctrinales. Entre ellos encontramos el acceso a la información relevante que exigen las medidas para poder ser efectivas, dado que el contribuyente no residente carece de presencia física en el Estado del mercado, varía conforme la tipología de transiciones y los umbrales elegidos; y cómo asegurar la recaudación efectiva del impuesto partiendo del carácter intangible o de la ausencia de activos del contribuyente en el Estado del mercado. Lo mismo ocurrirá con el control que se establezca para el ISD o la reforma del IS, pues es necesario que la empresa a la que se ceden los datos, de alguna forma deba dar acceso a los Estados para que comprueben la veracidad de lo declarado. Esto plantea un problema con los datos, al que no han dado respuesta ni desde la OCDE ni la UE, pues el hecho de que los usuarios cedan sus datos a una empresa para el uso de sus servicios no implica que se los cedan ni a la Administración ni directamente al Estado, pero en caso de que no se haga ¿cómo van a poder las autoridades tributarias controlar y comprobar que las entidades tributan correctamente? Se plantea entonces un conflicto, al darles acceso a nuestros datos, entre nuestro derecho fundamental a la privacidad y la protección de nuestros datos, con la labor de inspección tributaria de las autoridades, para la que es necesaria la cesión de nuestros datos como usuarios a las autoridades, pues la cesión que se ha producido previamente es a las empresas privadas y no la administración pública.

Cuarta. En paralelo con las mencionadas iniciativas, hemos analizado los desarrollos europeos e internacionales en el marco de la OCDE para tratar de solucionar las cuestiones problemáticas en torno a la fiscalidad. Tanto las Acciones del Plan BEPS como las Directivas del Paquete ATAD han tenido una gran acogida abriendo el horizonte a los beneficios que podría tener un consenso global. Sin embargo, queda claro que por sí solas, tanto las recomendaciones como las directivas son insuficientes. Desde la UE se ha tratado de implementar un Mercado Único Digital europeo que permita gravar los impuestos allí donde se crea valor y generan beneficios. Este principio esencial para un Mercado único en el que se cuente con una fiscalidad efectiva y justa solamente puede llevarse a cabo mediante medidas coordinadas.

Quinta. Por ello se plantea también la reforma del impuesto sobre sociedades tal y como lo conocemos. La nueva propuesta europea se basa en plasmar por un lado el nuevo concepto de establecimiento permanente y por otro, establecer una base imponible común consolidada que permita una coordinación entre los EM de forma que de manera ágil y sencilla permita hacer las comprobaciones necesarias (e.g. en materia de inspecciones tributarias conjuntas). Esta idea parece aún lejana hoy en día, pese a que existe consenso en el objetivo que se pretende lograr, no parece estar nada claro si entre las alternativas que se barajan encontraremos la solución, o finalmente se creará una brecha que seguirá provocando el traslado de beneficios entre los estados miembros al contar los gobiernos con pequeños márgenes de maniobra, supuesto que la iniciativa constituye en sí misma una intrusión en la soberanía nacional de los EM. La atribución de beneficios con el principio de plena competencia se configura así, como uno de los puntos más críticos de dicha propuesta. Sin perjuicio por supuesto de las connotaciones que -a pesar de este punto débil-, tendría la adopción de dicho sistema y que llevaría aparejado un refuerzo muy importante de la transparencia y la coordinación dentro de la UE, por sus requisitos de acceso, intercambio de información tributaria (que ya se están implementando de manera positiva con una base de datos común), así como la coordinación administrativa para poder llevar a cabo las comprobaciones y el reparto de beneficios (a través de la fórmula prevista).

Sexta. En nuestra opinión, esta solución se erige como la óptima, aunque en principio esté concebida en el seno de la UE y, por tanto, solo afectare a esta, podría ser una propuesta que a largo plazo podría ir expandiéndose a nivel internacional gracias a los convenios de doble imposición y, de llegar a adoptarse, en el marco del convenio multilateral de BEPS. Esto permitiría que a través de la integración en la medida del nuevo concepto de EP basado en la creación de valor, se pueda romper con las reglas clásicas y abordar la pretensión subyacente tanto en las medidas europeas como de la OCDE, de ampliar la potestad tributaria de los Estados

de destino. Además, dicha reforma sería un impulso para la integración de la Unión, demostrando, si la medida llegase a materializarse, un horizonte único y la posibilidad de una coordinación a gran escala para reformar el actual sistema; por ello, es comprensible que centren sus esfuerzos en los mencionados aspectos. Por otro lado, constituiría también un argumento de presión frente a los EEUU, pues es en dicho estado donde se asientan las grandes tecnológicas que serían las más afectadas, ya que de manera individual los EM no tienen fuerza suficiente para hacerlo. Algo que también ocurriría con el ISD, al que EEUU se opone de manera frontal como ha demostrado en las represalias tomadas contra los países que unilateralmente lo han legislado.

Séptima. Sin embargo, la UE no parece querer anticiparse a las negociaciones de la OCDE, puesto que aunque no las ha descartado por completo dado que sigue manteniendo sus objetivos para final de año, ha retrasado sus iniciativas legislativas en estos dos ámbitos a la espera de lo que ocurra con el informe final de la OCDE que se aguarda para este año;. Esta no ha sido la única razón por la que, de momento, se encuentran paralizadas las iniciativas europeas, pues aunque existen países como Alemania -que al inicio eran muy partidarios de la aprobación del impuesto de servicios digitales-, en la actualidad parecen desmarcarse, incluso oponerse al ISD, al reparar en que impuestos como este no afectarían únicamente a las grandes tecnológicas estadounidenses, sino también a su creciente desarrollo tecnológico de micropymes y *startups* así como por el rechazo de la industria automovilística²¹⁴.

Frente tanto a la incertidumbre fiscal como a la desestabilización en la igualdad de condiciones en el ejercicio de la actividad económica digital, y la no menos importante posible generación de lagunas legales que favorezcan el fraude fiscal, quedaría más que justificado el llamamiento de la OCDE a la cooperación y consenso, defendiendo que sólo desde su seno se podría conseguir un acuerdo en dicha materia.

Octava. En cuanto al último proyecto desarrollado en el presente trabajo, del ISD podemos concluir que, a pesar de ser concebido como una medida transitoria frente al debate sobre la infratributación de las grandes compañías tecnológicas, parece cada vez más la solución que acabará implantándose como definitiva, incluso puede que única, dadas las dificultades de la reforma del impuesto sobre sociedades europeo. Sin embargo, el mencionado impuesto no está exento de polémica, tratando de compensar aquellos beneficios que no se gravan y equiparar

²¹⁴ Esto se debe a que el coche autónomo generará gran cantidad de datos viéndose afectados para la transmisión de estos. García, J. I. B. (2018). El Impuesto sobre Servicios Digitales. *Actualidad jurídica Aranzadi*, (946), 8-8.

las empresas no residentes a las residentes, es para muchos una solución parcial al problema real de la imposición. Esto provoca que muchos lo entiendan como discriminatorio, al enfocarse en determinadas actividades (y de determinadas empresas) llegando incluso a ser conocido popularmente como “Tasa Google”. Por otro lado, no queda muy clara su fundamentación técnica pues, aunque trata de gravar aquellas rentas que quedarían sin gravar con el actual sistema, como hemos puesto de manifiesto en el trabajo, posiblemente afecte a otras empresas más allá de las grandes tecnológicas dado que hay compañías que se valen de los servicios de publicidad y tecnología para comercializar sus bienes y servicios en la UE, aumentando los costes de explotación de sus negocios en los mercados internos. Pero todavía habría más elementos controvertidos, como su configuración como impuesto directo o indirecto. En cualquier caso, a nuestro entender, si se configurase como directo, interferiría con los CDIs al inmiscuirse en su ámbito objetivo; y, en el caso de definirlo como indirecto, interferiría con el IVA, al recaer en consumos específicos, y, además, no se tendrá en cuenta al gravar el beneficio empresarial a través del IS.

Novena. El ISD, a pesar de calificarse a priori en las propuestas como un impuesto configurado como indirecto, dicha naturaleza es cuestionable. Dado que el objeto de gravamen realmente son los ingresos imposables (ya que no se hace mención a los beneficios), por lo que podría considerarse como directo por el principio de sustancia sobre forma. La pregunta entonces es ¿qué grava realmente? ¿actividad o riqueza? Además, el hecho de que grave ingresos imposables puede ser considerado como un gravamen sobre una renta diferente del beneficio empresarial (al no tener en cuenta los gastos en que se incurre para obtener dichos beneficios que si tiene en cuenta el IS, ¿pone en riesgo esto el principio de capacidad económica?) ¿podríamos suponer que incurre en un supuesto de doble imposición con una renta gravada por el IS?

Décima. Pese a todo ello, la Comisión sigue considerándolo una buena opción de carácter transitorio dada la inadecuación de los sistemas actuales, ¿pero sería esta una razón suficiente para aplicarlo sin tener en cuenta sus insuficiencias?

En nuestra opinión no, por la mencionada cuestión, así como por los posibles efectos sobre el mercado interno. Nosotros somos contrarios a la aprobación del ISD español, pues al establecer un impuesto a los servicios digitales, debemos respetar el principio de neutralidad y no discriminación lo que implica establecer un gravamen igual tanto para las empresas nacionales como para las extranjeras. Establecer ese gravamen interferiría negativamente en el desarrollo

digital interno y causaría graves perjuicios en el desarrollo económico interno al afectar también a empresas que no son puramente digitales y que ya se ven gravadas por los impuestos actuales. En consecuencia, se invertiría la balanza de pagos del Estado ante la falta de competitividad de nuestros productos y nuestras exportaciones. La creciente dificultad y aumento de obstáculos en la economía digital inevitablemente produce una desincentivación en las empresas (nacionales y extranjeras). Esto provocaría un retraso en lo que se conoce como cuarta “revolución industrial”, la digitalización, que estamos viviendo, ¿merece la pena entonces bloquear el desarrollo digital interno ante la expectativa de una nueva fuente de recaudación? En nuestra opinión no, pues la pérdida de recaudación que se produce debido a la erosión actual en las bases imponibles quedará justificada ante el aumento de la recaudación general del Estado, cuyo incremento provenga indirectamente de la expansión estas actividades a través de impuestos sobre la renta (gracias a la creación de empleo), IVA (gracias al aumento del consumo de los nuevos negocios y sus empleados), etc. Creación de riqueza en definitiva, originada en actividades con gran valor añadido, que dadas las características de dichos modelos de negocio puede localizarse en cualquier punto de la geografía española (incluso en zonas rurales). Todo ello, creemos, se vería frenado ante la iniciativa unilateral de España, por la ilusión de una justicia fiscal, así como la expectativa de unos ingresos fiscales que ya ha reconocido que sobredimensionó y del que, a la vista de los datos, dudamos si llegará a tener un impacto mínimo más allá de dificultar el desarrollo interno. En consecuencia, a nuestro entender, dicha medida únicamente provocará un desfase industrial (en el ámbito digital) que frenará la economía y destruirá nuestro incipiente potencial digital

Undécima. Pero al igual que ocurre con la colisión entre el derecho a la privacidad y la cesión de datos que debe darse para fiscalizar los impuestos, hay otros puntos críticos en dicha línea en las propuestas que hemos tratado. En cuanto al criterio de creación de valor, algunos de los servicios prestados que son puramente intangibles, por lo que cabe la duda de cómo se contabilizará el valor. Entre las opciones disponibles, es posible que al ser intangible tipifiquen el valor que se crea, o se tribute por el servicio dado, es decir, la empresa sabe lo que le cuesta tener la plataforma abierta, por ejemplo, en Francia donde ya existe el ISD, entendemos que Facebook no va a dejar de dar servicio allí únicamente por el impuesto, pero para tributar, ¿por qué valor lo hará? ¿Podría ser una opción que asimile al menos el beneficio que le da ponernos publicidad y vender nuestros datos? La compañía sí sabe el valor monetario que puede tener subir una foto a la red, pero si tributan por ese valor exacto, la repercusión que crean las reacciones a esa foto, ¿supondría que luego compartirían dicha información valiosísima con la

Agencia Tributaria? El hecho de que, en un hipotético caso desde la plataforma se diera información de las veces que accedes a las plataformas, desde dónde accedes, etc podría tener implicaciones a nivel de comprobación tributaria como particular, ¿será posible hacer dicho seguimiento por la administración pública?, ¿podrían utilizar esa información o tendría límite su uso?, ¿qué pasaría con ella?, si por ejemplo facilitasen la información de localización del acceso de la IP para poder realizar la atribución de beneficios, requerida tanto en la solución a largo plazo planteada por la UE de reforma de la BICIS, como del nuevo impuesto (ISD), ¿podrían utilizarlo para hacer comprobaciones a efectos de atracción de nuestra residencia fiscal?

Duodécima. Otra opción consistiría en la posibilidad de asimilar al menos el coste que les genera nuestra cuenta, como servicios prestados y tributar por ello como si fuese IVA (al fin y al cabo, prestan servicios y su coste, cuantificable aunque se ofrezca de manera gratuita, podría ser la base imponible del impuesto). Esta opción plantearía a su vez controversias sobre si el nuevo impuesto de servicios digitales no sería una especie de IVA encubierto como apuntan algunos, dada la similitud entre el objeto de gravamen y el tratamiento dado.

Decimotercera. Por tanto, a la necesidad de consenso para evitar la fragmentación del mercado que posibilite la competencia fiscal desleal y nuevas posibilidades de abuso, saltando los obstáculos políticos, debemos hacer frente también a obstáculos de índole técnico-jurídica para evitar encontrar impuestos sobre ventas y no sobre beneficios o impuestos indirectos disfrazados de directos, y evitar la doble imposición o la desimposición. Además, ante las reacciones de países como EEUU a los impuestos unilaterales, compartimos la opinión de la OCDE de que este tipo de actuaciones no hacen sino dificultar el marco internacional, añadiendo tensión y poniendo obstáculos para llegar a un acuerdo multilateral, la vía para hacer una medida eficiente; pues con el unilateralismo fiscal internacional se conseguiría aumentar el riesgo de doble imposición de todo el sistema internacional postBEPS e incrementar tanto los costes de cumplimiento como los fiscales.

Quedaría aún por resolver el impacto que tendrá la reforma americana de la Administración Trump en todo esto, dado el precedente que asientan las figuras de GILTI/BEAT procedentes de la reforma fiscal de 2017 donde se plantea una forma de imposición mínima (Fr/US).

Decimocuarta. En definitiva, para nosotros, ante el crecimiento exponencial de la economía digital, en muchas ocasiones transfronteriza, que no requiere presencia física o ésta sea escasa, deberían modificarse las normas fiscales internacionales y sustituirlas por otras formuladas a

imagen de los nuevos negocios basados en intangibles, conocimientos y datos. Pero para conseguirlo es necesario un consenso internacional suficiente para que puedan ser efectivas dichas normas. En caso contrario lo que conseguiríamos es que la erosión que se produce actualmente y la planificación fiscal que tanto preocupa podrían encontrar nuevos alicientes para su supervivencia, deslocalizando las compañías digitales sus activos intangibles a países de escasa tributación. Por este motivo, el marco más acorde para conseguir la tan ansiada conexión entre el lugar donde se genera valor y aquél en el que las empresas declaran sus correspondientes beneficios, parece la OCDE, o al menos la UE. Por el contrario, en ningún caso será los estados de manera unilateral, ya que ante el “caramelo” de una mayor recaudación, pueden generar un perjuicio en el crecimiento económico y el desarrollo de su economía así como de su internacionalización (dadas las probables penalizaciones por los mismos países que quieren proteger sus empresas digitales y *startup* y que se oponen a dichas reformas). Además, la opción de establecer el ISD o un impuesto similar que pueda llegar a incurrir en una doble tributación desincentivaría también la actividad económica digital.

Decimoquinta. En consecuencia, y ante los nuevos retos planteados por la cuarta revolución industrial, consideramos que la mejor vía a corto plazo sería la seguida por Alemania y Reino Unido, implementando medidas anti-erosión con impuestos mínimos globales, a la espera de una reforma global en el marco de la OCDE en que se transforme el sistema tributario actual para adaptarlo a la economía internacional y digitalizada que permita un IS coordinado y global, incluyendo los nuevos conceptos de EP y creación de valor, evitando incompatibilidades con CDIs e impuestos indirectos como el IVA. De esta forma, la industrialización (digital) se producirá progresivamente en todos los países (sin penalizar a aquellos que tomen medidas unilateralmente), y podría ser clave en el desarrollo de las economías de países subdesarrollados o en vías de desarrollo, siempre que cuenten con las facilidades y flexibilidad necesarias para su desarrollo. Por último, no debemos olvidar el factor temporal como clave para que estas medidas puedan ser eficientes, pues la dilatación en el tiempo del acuerdo puede hacer que cuando finalmente sean aplicables, resulten ineficientes u obsoletas. En definitiva, para un correcto desarrollo de los principios tributarios internacionales y del nuevo orden fiscal global, el consenso multilateral, la coordinación y la no dilatación temporal son aspectos clave para la deseable futura fiscalidad de la economía digital.

VII. Bibliografía

Arrieta, E. (23 de febrero de 2020). *'Tasa Google': un impuesto ambiguo es un impuesto ineficaz*. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2020/02/23/5e50131ce5fdea35368b45f3.html>

Cambio climático, coronavirus y fiscalidad digital en la reunión del G20. (24 de febrero de 2020). *Profesionales Hoy*. <https://profesionaleshoy.es/blog/2020/02/24/cambio-climatico-coronavirus-y-fiscalidad-digital-preocupaciones-del-g20/155188>

Carrero, J. M. C. (2018). El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (39).

Cerrillo, R. Á. (2019). Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital. *Quincena fiscal*, (20), 77-94.

Cockfield, A (2006): The rise of the OECD as informal “world tax organization” through national responses to e-commerce tax challenges, *Yale Journal of Law and Technology*, vol.8, nº1.

Comisión Europea (17 de junio de 2015). *La Comisión presenta un Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente en la UE*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5188

Comisión Europea (2016, enero). *Anti Tax Avoidance Package*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

Comisión Europea (2018). *Hacia un espacio común europeo de datos*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0232&from=ES>

Comisión Europea (28 de enero de 2016). *Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del impuesto sobre sociedades*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159

Comisión Europea (2018). *Comunicación De La Comisión Al Parlamento Europeo, Al Consejo, Al Comité Económico Y Social Europeo Y Al Comité De Las Regiones. Hacia un espacio común europeo de datos*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0232&from=ES>

de Pablos, J. F. G. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google”. *Quincena fiscal*, (11), 47-68.

Deloitte (2015, diciembre). *Nuevas directrices BEPS (OCDE) Análisis del impacto y administración del riesgo para la función tributaria*.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/posteventos/Presentaci%C3%B3n%20BEPS.pdf>

Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re) interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis a vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea (The Taxation of Profits of Digital Enterprises: Solutions from the (Re) Interpretation of the Permanent Establishment Concept and from Its Amendment. a Comparative Analysis Vis-A-Vis between the Proposals of the OECD and the European Union). *Crónica Tributaria*, (170).

Fundación Impuestos y Competitividad. (2016). *Directiva Europea Anti Abuso*.
<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/12/Directiva-Europea-Anti-Abuso.pdf>

Fundación Impuestos y Competitividad. (2017). *Acción7 Plan de Acción BEPS: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*.
<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>

García Novoa, C. (2019). 4. *“Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

García, G. P. (2019). El Impuesto sobre Sociedades españoles en el contexto de la política fiscal europea. *Studi Tributari Europei*, 8(1), 59-92.

García, J. I. B. (2018). El Impuesto sobre Servicios Digitales. *Actualidad jurídica Aranzadi*, (946), 8-8.

GARRIGUES (2017). Iniciativas para regular la tributación de la economía digital en la UE.
https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/iniciativas-para-regular-la-tributacion-de-la-economia-digital-en-la-union-europea

Jara, I. M., Vázquez, A., y Villanueva, R. (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf

La OCDE va a modificar las leyes fiscales para las grandes tecnológicas. (2020, febrero 04). IT Trends. <https://www.ittrends.es/negocios/2020/02/la-ocde-va-a-modificar-las-leyes-fiscales-para-las-grandes-tecnologicas>

López Laborda, J. (2020) Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar.

López, J. (2016). Los Informes Finales Del Proyecto BEPS Y La Propuesta De Directiva Contra La Elusión Fiscal. *Actualidad jurídica*(1578-956X), (43). <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5092/documento/art02.pdf?id=6753>

López, J. C. P. (2019). Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE. *Revista técnica tributaria*, (125), 57-80.

Martínez Jiménez, F. J. (2019). La armonización fiscal en materia de sociedades en la Unión Europea.

Martínez Serrano, A. (2019). Últimos avances en la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea.

Mateos, I., Gutiérrez, M. V., & Hilliard, I. O. (2020) Fiscal Responsibility and Corporate Social Responsibility. https://porto2020.econworld.org/papers/Mateos_Gutierrez_Hilliard_Fiscal.pdf

Moreno, S. (2018). Los desafíos fiscales de la economía digital: entre forma jurídica y sustancia económica). (Comunicación personal)

Nieves, G. (2010). Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. *Revista tributaria*, (217), 591-629.

Nocete Correa, F.J. (2019). *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Tirant lo Blanch

OCDE (13 de febrero de 2020). *La OCDE presenta un análisis que muestra el gran impacto de las reformas fiscales internacionales propuestas*. <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/laocdepresentaunanalisisquemuestraelgranimpactodelasreformasfiscalesinternacionalespropuestas.htm>

OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OECD (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

Padial, I. C., & Hidalgo, G. S. A. (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. *Quincena fiscal*, (18), 59-88.

Palacín, R. y Calderón, J.M. (2019). *La OCDE impulsa un nuevo consenso fiscal global para adaptar el sistema a una economía digitalizada: ¿hacia BEPS 2.0?* [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps/\\$FILE/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps/$FILE/ey-ocde-impulsa-nuevo-consenso-fiscal-global-para-adaptar-sistema-economia-digitigalizada-beps.pdf)

Parada, L. M. M. (2019). El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Crónica tributaria*, (170), 109-142.

Porter, M. (1987). *Ventaja competitiva*. México: C.E.C.S.A.

Priego, J.J. y Cano, J. (2013) *La armonización del IS e IRNR -rentas obtenidas a través de EP-*. <https://www.araozyrueda.com/wp-content/uploads/2016/05/Armonizacion-IS-JPR-JCP-MAYO-2013.pdf>

Rosembuj, T. (2019). La fiscalidad digital. El pilar uno y pilar dos de la OCDE.

Szczepański, M. (2018). *Una fiscalidad justa para la economía digital. Parlamento Europeo*. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA\(2018\)630327_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_ES.pdf)

Teijeiro, G.O. y Vázquez, J.M. (2019). Argentina/OECD/International - Taxation of the Ride-Sharing Economy: Source Taxation through Service Permanent Establishment Provisions Revisited – The Case under the Argentine Treaty Network. *Bulletin for International Taxation*, (73), No 12.

Turu, A. (11 de diciembre de 2018). *La polémica generada alrededor del impuesto sobre servicios digitales no evita que siga adelante*. 06/04/2020. <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/diciembre-2018/sigue-adelante-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales>

Wolters Kluwer. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjE0sjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAkOVUpDUAAAA=WKE